

UNIVERSITE ABDRAHMANE MIRA DE BEJAIA

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et 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, Contrôle et Audit

**La réalisation d'une mission d'audit
externe : commissariat aux comptes**

Présenté par :

BOUROUBA Soumia

BOUSSEBUSSI Nawal

Sous la direction de :

M. MELAKHESSOU

Promotion 2020/2021

Remerciements

Ce travail est l'aboutissement d'un dur labour et de beaucoup de sacrifices, nos remerciements vont d'abord au créateur de l'univers qui nous a doté d'intelligences, et nous a maintenu en santé pour accomplir ce modeste travail.

On remercie très chaleureusement Mr. Melakhessou qui nous a permis de bénéficier de son encadrement. Merci pour votre disponibilité, conseils judicieux, la patience, la confiance qu'il nous a témoignés ont été déterminants dans la réalisation de notre travail de recherche.

Nous remercions également Monsieur MAMERI, pour son orientation durant notre stage et qui nous a mis à notre disposition toutes les informations nécessaires pour l'accomplissement de notre travail.

Nos sincères remerciements et notre profonde gratitude s'adressent également aux membres de jury qui nous feront l'honneur de juger notre travail.

Dédicace

Le cœur plein de joie, je tiens à adresser mes remerciements à :

Ma cher maman SALIMA pour ses précieux conseils, son soutien indéfectible, ainsi que son amour.

Mon très cher père SAMIR pour son orientation, ses encouragements, ses conseils et son immense amour.

Ma sœur ASEMA et mon frère OUSSAMA.

Mes meilleures amies Sara, Tinhinane, Nawal, à tata NAIMA, et Monsieur Latarienne et mes chers amis dont je ne saurais citer car la liste est longue.

A tous ceux qui, de loin ou de près, ont contribué à la réalisation de ce travail.

SOUMIA

Dédicace

Un cœur ouvert, et une immense joie que Mes remerciements s'adressent à :

A mes très chers magnifiques parents auxquels je dois beaucoup et je ne rends jamais assez, ce travail est le fruit de vous interminables conseils, assistance, soutien moral, et votre amour, en témoignage de ma reconnaissance et mon affection, dans l'espoir que vous en serez fiers.

A mon frère Azzedine qui as été très paternaliste avec moi, et qui n'as jamais cessé de m'encourager tout au long de mes études.

A mon adorable petite sœur Katia qui sait toujours comment me procurer de la joie.

A ma précieuse amie Soraya pour son entente et son aide et sa sympathie.

A ma chère grand-mère que je souhaite bonne santé

A toute la famille Boussebissi : tantes, oncles, cousins, cousines pour leurs amours et encouragements.

Sans oublier ma meilleure amie et mon binôme Soumaya pour sa patience et sa compréhension tout ou long de ce travail.

Nawal

SOMMAIRE

LISTE DES ABREVIATIONS.....	I
LISTE DES TABLEAUX.....	II
LISTE DES FIGURES	II
INTRODUCTION.....	1
CHAPITRE 01 : NOTION THEORIQUES SUR L'AUDIT	
SECTION 01 : LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE.....	5
1 Définition de l'entreprise	5
2 Définition de système d'information	6
3 La fonction comptable.....	10
SECTION 02 : CONCEPTS AUDIT ET CONTROLE INTERNE.....	12
1 Evolution de l'audit et son historique	12
2 Définition de l'audit et contrôle interne.....	16
3 LA CONDUITE DU CONTROLE INTERNE ET LA DEMANDE D'AUDIT	18
SECTION 03 : PRESENTATION DES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT	24
1 Les objectifs de l'audit externe	24
2 Les types d'audit.....	25
3 Vers une typologie d'audit :.....	28
SECTION 04 : NORMALISATION ET APPROCHES DE L'AUDIT	30
1 Normes d'audit externes :	31
2 L'approche classique	33
3 Approche par les risques	35

CHAPITRE 2 : PRESENTATION DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 01 : HISTORIQUE ET PARTICULARITE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES PAR RAPPORT AUX AUTRES CONTROLES..... 40

- 1 L'évolution du commissariat aux comptes de 1969 à 1980..... 41**
- 2 La réhabilitation, en 1988 du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques..... 43**
- 3 Organisation de la profession de 1971 à 1991 44**

SECTION 2 : STATUTS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES..... 46

- 1 Les conditions d'exercer la profession du commissariat aux compte..... 46**
- 2 Les qualités professionnelles et morales requises. 50**
- 3 Les obligations et les responsabilités liées à la profession. 51**

SECTION 03 : MODALITES ET MISSIONS DE COMMISSAIRES AUX COMPTES 56

- 1 Modalités d'exercer la profession..... 56**
- 2 Missions générales ou permanente : 59**
- 3 Missions particulières (ou spéciales)..... 63**

SECTION 04 : LA DEMARCHE ET DOSSIER UTILISE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES 66

- 1 Démarche du commissaire aux comptes : 66**
- 2 Documentation du travail et rapport de l'audit..... 79**
- 3 Les degrés de certification : 84**

CHAPITRE 03 : CAS PRATIQUE 88

- 1. Présentation du cabinet d'audit :..... 88**

2. PRESENTATION DE LA SOCIETE AUDITEE 89

3. LE DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT LEGAL 89

CONCLUSION GENERALE 112

BIBLIOGRAPHIE :

ANNEXES :

Liste des abréviations

C : compte

CAC : commissaires aux comptes

CI : contrôle interne

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limité

IAS : International of Accounting Standards

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

IFAC : International Fédération of Automatic Contrôl

IFRS : International Financial Reporting Standards

INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques

ISA : International Standard committee Auditing

ISO : International Organization for Standardization

MIS : Management Information Systems

NAA : Normes Algériennes d'Audit

OEC : Ordre des Experts Comptables

OPCVM : Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières

PV : procès-verbal

SARL : Société à Responsabilité Limité

SCF :Système Comptable Financier

SPA : Société Par Actions

TAP :taxe sur l'activité professionnelle

TCR :Tableau de Compte de Résultat

TVA :taxe sur la valeur ajoutée

UEC : Union Européenne des experts Comptable

Liste des tableaux

Tableau 1: les caractéristiques de l'information .	5
Tableau 2: l'évolution de l'audit.	10
Tableau 3: la différence entre l'audit interne et l'audit externe	25
Tableau 4: Barème des honoraires des commissaires aux comptes	45
Tableau 5: Les cinq rémunérations les plus élevées	89
Tableau 6: l'évolution des résultats des cinq derniers exercices	89
Tableau 7: BILAN ACTIF ; exercice clos : 31/12/20	93
Tableau 8: BILAN PASSIF de l'exercice clos : 31/12/20	94
Tableau 9: COMPTE DE RESULTAT exercice clos: 31/12/20	94
Tableau 10: TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)	95
Tableau 11: ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX	96
Tableau 12: PRESENTATION DE L'ACTIF NON COURANT	97
Tableau 13: ACTIF COURANT	98
Tableau 14: Stocks et Encours	99
Tableau 15: Créances et emplois assimilés	100
Tableau 16: REPRESENTATION DES CAPITAUX PROPRES	101
Tableau 17: PASSIFS COURANTS	101
Tableau 18: Evolution des produits des Activités Ordinaires	102
Tableau 19: Evolution des charges des Activités Ordinaires	103
Tableau 20: RESULTATS INTERMEDIAIRES	104
Tableau 21: VALEUR AJOUTEE	104
Tableau 22: EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	104
Tableau 23: RESULTAT OPERATIONNEL	105
Tableau 24: RESULTAT FINANCIER	105
Tableau 25: RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS:	105
Tableau 26: RESULTAT NET	105

Liste des figures

Figure 2: le classement des différents types d'audit-----	23
Figure 3: le cheminement de l'approche classique -----	29
Figure 4: Les étapes de l'approche classique -----	30
Figure 5: représentation schématique de la mission du commissaire aux comptes -----	61

Introduction générale

La série de crises financières qui se sont succédées au cours de la dernière décennie, conjuguée au manque de transparence constaté dans la communication des états financiers produits par les entreprises, et notamment celles dont le résultat constitue un levier de croissance économique, a battu en brèche le système existant, et a poussé les différentes parties prenantes à repenser les modes de gestion de leurs organisations et à créer des instances de gouvernance.

En Algérie les réformes économiques, basées sur la refondation de la gouvernance d'entreprise du secteur public, engagées dès 1988, par la promulgation de la série de lois du 12 janvier 1998, appelée « batterie juridique des réformes économiques », ont permis l'annonce de nouveau système d'informations pour objectif de percevoir une meilleure organisation des entreprises algérienne, notamment le secteur public.

De manière générale, cette situation a engendré de nouveaux besoins d'information comptables, financières, économiques, pour différents acteurs à savoir : l'actionnaire unique pour le cas d'une EPB (SPA ou EURL = Etat), les actionnaires dans le sens du code commerce pour le cas d'une entreprise privée (SPA ou SARL), l'organe de gestion ou conseil d'administration (mission de contrôle), le principal cadre dirigeant de l'entreprise (mission de gestion), le banquier et le salarié.

En effet, la direction et l'organe de gestion sont tenue de fournir des informations financières aux différentes parties concernées, notamment les membres du conseil d'administration et les investisseurs. Pour que ces parties puissent obtenir une confirmation sur la fiabilité de ces informations, ils ont alors recours à l'audit externe.

Cet Audit est mené par une personne compétente, expérimentée qui émet un jugement. Il ne se contente pas de prendre une photographie de l'existant. Il donne son opinion sur la réalité qu'il décrit, par la collecte des preuves.

En somme, l'audit externe consiste en la vérification de la validité des informations, communiquées aux différentes parties par la direction.

Cependant, il nous parait aussi opportun de nous intéresser à la question de la confiance dans les informations comptables et financières, diffusées par les entreprises, que pose l'existence des manipulations comptables à travers les éléments discrétionnaires.

Introduction générale

Les dirigeants, qui profitent des postes de confiance, peuvent déformer, dissimuler ou falsifier certains éléments ou événements d'ordre comptables ou autres. Dans ce cas, l'intervention d'un professionnel indépendant, afin de contrôler la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations diffusées par les dirigeants est primordiale. Cette action devrait normalement renforcer la confiance entre les dirigeants et l'ensemble des parties prenantes en général et entre les dirigeants et les actionnaires en particulier. Face à toute insuffisance ou absence de confiance des informations diffusées, les auditeurs légaux se trouvent sur le devant de la scène.

Pour aborder notre thématique, nous allons emprunter une expression à l'économiste Pesqueux Yvon : « C'est tout l'environnement politique et social de l'entreprise qui demande aujourd'hui des comptes » ; cette citation renvoie à la nécessité du contrôle des résultats des firmes, d'où l'essor de l'audit qui est, en effet, la maison mère de tout ce qui est relatif au contrôle des informations éditées par ces firmes.

Pour ce faire, toute une série de lois régissant les entités économiques et financières ont pour but d'assurer la crédibilité et l'authenticité de l'information issue de l'entreprise, entre autres l'exigence, par la loi bien évidemment, d'authentifier les comptes par un commissaire aux comptes. Cette personne, ayant des qualités singulières, et désignée légalement, a pour mission, tout en étant un acteur extérieur à l'entreprise, de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par l'entreprise, et cela à travers un audit comptable et financier méthodique.

En effet, le commissaire aux comptes utilise des méthodes adéquates pour accomplir sa mission. Ceci l'aide à porter un jugement crédible sur la qualité et la rigueur de la gestion.

Ainsi donc, la désignation du commissaire aux comptes doit obéir à toute une série de préalables et de précautions allant du mécanisme de désignation, au profil auquel il doit correspondre, aux responsabilités qu'il est appelé à assumer, en plus des missions à accomplir ainsi que de la durée et de la fin du mandat. Tout cela va être explicité davantage tout au long de ce mémoire, sans oublier de préciser le processus de certification ainsi que toutes ses étapes.

Se mémoire se focalise d'une part, faire connaître la fonction d'audit comptable, sa place, son rôle, et les résultats de son implantation dans les entreprises et d'autre part, au regard de notre formation et notre spécialité « Comptabilité, Contrôle et Audit », il nous a semblé utile

Introduction générale

d'évaluer nos connaissances et d'avoir un aperçu clair et approfondi sur la mission du commissaire aux comptes, ses objectifs, sa démarche, ses outils et ses responsabilités.

Dès lors, notre problématique est axée sur le questionnement central suivant :

Comment une mission du CAC peut nous servir pour protéger le patrimoine de l'entreprise ?

De cette problématique, découle un certain nombre de questions sous-jacentes, que nous devons prendre en considération, afin de mieux interpréter nos réponses à savoir :

1. Quelle est le rôle du commissaire aux comptes au sein de l'entreprise
2. Quelles sont les outils utilisés par le commissaire aux comptes ?
3. Quelles sont les étapes du déroulement de la mission de CAC ?
4. Quel est l'intérêt d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité des documents annuels ?

Pour répondre à ces questions, on a formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : il s'agit d'une mission qui permet de donner une assurance convaincante des états financiers.

Hypothèse 2 : Le commissaire aux comptes utilise une méthodologie adéquate avec l'environnement de la structure auditée.

Hypothèse 3 : l'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ses états de synthèse, en fournissant une assurance élevée.

Hypothèse 4 : Plus il y a de la formation, plus il y aurait de la compétence, ce qui engendrerait une meilleure qualité de l'audit légal.

Pour répondre aux exigences de notre travail, telles qu'exposé dans la problématique, nous avons choisi une méthodologie de recherche basée sur une recherche bibliographique, et l'étude d'une référence d'un cas pratique que nous avons effectué au sein d'un cabinet d'audit.

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire, nous avons choisi de structurer notre travail en trois chapitres principaux.

Le premier chapitre, exposera des généralités sur l'audit, le système d'information comptable, ainsi que les normes et techniques qui le régissent.

Ensuite, le deuxième chapitre, sera consacré à la présentation de la démarche du

Introduction générale

Commissaire aux comptes dans la réalisation d'une mission de certification des états Financiers.

Enfin, le dernier chapitre, présentera l'étude d'un cas pratique sur l'audit légal des États financiers d'une société d'import-export, que nous avons réalisé dans le cadre de notre stage de préparation de mémoire de fin d'études sous la supervision du commissaire aux comptes.

Chapitre 01 :
Notions
théoriques sur
l'audit

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

Introduction

Si la comptabilité est un instrument d'enregistrement, de classification, de recensement et de gestion, elle est également un instrument essentiel de contrôle au premier niveau. La notion de « contrôle du contrôle » est le fondement de l'audit.

L'audit est une notion aussi complexe que riche qui peut être interprétée de différentes manières. Elle a connu plusieurs évolutions à travers le temps et pour éviter toute ambiguïté et éclaircir ses différents aspects, nous avons jugé utile de consacrer ce premier chapitre à ses contours théoriques. Ce chapitre est intitulé « notions théoriques sur l'audit ». Il est subdivisé en cinq sections.

Nous rappellerons d'abord certaines généralités sur l'entreprise et la comptabilité. Ensuite, nous nous intéresserons aux concepts de l'audit et du contrôle interne ainsi qu'aux différences essentielles qui existent entre ces deux notions.

Nous donnerons par la suite un aperçu sur les normes et techniques d'audit qui régissent le contrôle légal des comptes en Algérie, afin de mieux cerner les principes, et les définitions relatives à l'audit financier et comptable qui s'apparente le mieux au commissariat aux comptes.

Enfin, en dernier lieu, nous aborderons les deux principales approches de l'audit.

Section 01 : le système d'information comptable

Cette section se propose de définir Le système d'information comptable et la notion comptabilité, ainsi qu'un bref aperçu sur ses fondements. L'objectif de cette dernière et de mettre en relief la comptabilité et l'audit.

1. Définition de l'entreprise

Les entreprises sont au cœur de nos vies, il est donc essentiel de mieux les connaître. L'INSEE¹ définit l'entreprise comme suit : « l'entreprise est une unité économique, juridiquement autonome dont la fonction principale est de produire des biens ou des services pour le marché ». Autrement dit, une entreprise est une organisation humaine dont le but est de

¹Institut national de la statistique et des études économiques

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

produire des biens ou des services en vue de les livrer à des clients, cela dans un but de réaliser un profit.

- **Approche économique de l'entreprise :** La finalité première de l'entreprise est la création de biens et de services. Pour cela elle réalise trois types d'opérations :
 - Opérations de production à partir de ressources : humaines, financières, techniques, de matières premières ;
 - Opérations d'échange : achats et ventes ;
 - Opérations de répartition de revenus : salaires, bénéfice, intérêts, ...
- **Approche juridique de l'entreprise :** Les entreprises individuelles (personnes physiques) et les sociétés (personnes morales) ont une personnalité juridique et à ce titre possède un patrimoine, détiennent des droits, des obligations et s'engagent par contrats.

Autrement dit, une entreprise est une organisation humaine dont le but est de produire des biens ou des services en vue de les délivrer à des clients, cela dans un but d'équilibre ou d'excédent financier.

L'entreprise est un système constitué de sous-système dans lequel s'exercent des interactions, c'est-à-dire un système d'activités coordonnées. C'est aussi un centre d'échange de biens et de services².

2. Définition de système d'information

Le concept de système d'information est apparu aux Etats-Unis dans les années 1960 sous le nom de Management Information Systems (MIS), avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion. Cette évolution technologique a conduit les chercheurs à préciser le rôle de l'information en gestion et les moyens technologiques nécessaires qui lui servent de support. Plusieurs définitions peuvent être reprises pour cerner la notion du système d'information :

LUCAS analyse le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »³.

² Livre guide pratique d'audit financier et comptable, Mokhtar Belaiboud, P13.

³ LUCAS H.-C. Système d'information pour le management, 1987.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

Une définition simple est donnée par DUMOULIN : « Ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitements et les moyens octroyés à ces traitements »⁴.

Davis et Olson ont proposé une définition qui sert toujours de références : « Un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter, de communiquer des informations ; il assiste les hommes au sein d'une organisation, dans des travaux d'exécution, de gestion, et de prise de décision »⁵.

On retient donc de ces définitions qu'un système d'information est un ensemble organisé d'éléments et de procédures permettant la gestion de l'information nécessaire au pilotage de l'entreprise (collecte, traitement, stockage et communication de l'information).

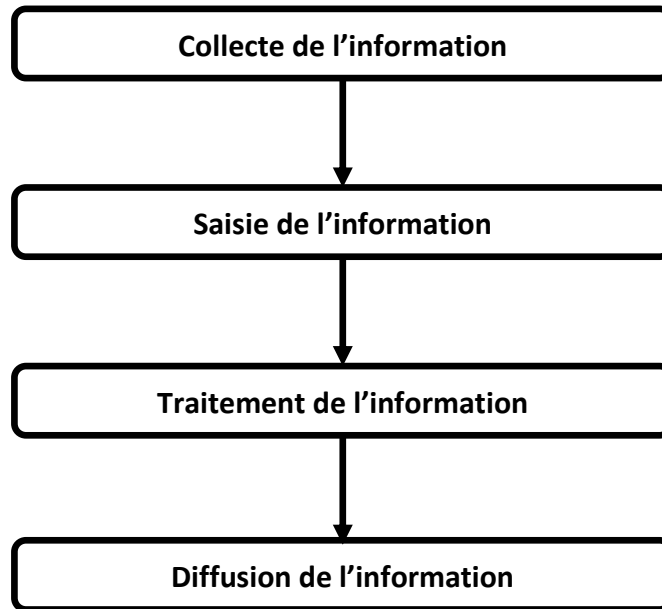
La première fonction du système d'information est de produire de l'information ; cependant un système d'information a une triple finalité : il constitue **une aide aux opérations** dans la mesure où il fournit les informations nécessaires à la réalisation des opérations (instructions, commandes, normes), **une aide à la décision** car il met à la disposition des dirigeants les informations utiles pour leur mission de pilotage : informations de représentation, informations de préparation des décisions, informations d'évaluation et de contrôle de réalisations ; **et une aide à la communication** puisqu'il assure les échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement (communication interne et externe).

La gestion de l'information dans l'entreprise suit plusieurs étapes : collecter, saisir, traiter et diffuser l'information

⁴ DUMOULIN C, Management des systèmes d'information, Editions d'Organisation, 1986.

⁵ Encyclopédie de contrôle de gestion.

Figure 1 : les étapes du système d'information



La collecte de l'information : Il faut pour cela identifier de manière précise complète les sources internes et externes à l'entreprise susceptibles de fournir des informations permettant une meilleure prise de décision.

La Saisie de l'information : Il faut par la suite saisir les informations c'est à dire les enregistrer sur divers supports de manière à pouvoir les conserver.

Traitement de l'information : Un décideur ne peut pas se contenter de l'information brute, il est donc nécessaire de procéder à un traitement de l'information obtenue de manière à pouvoir en retirer les informations-clés utiles à l'entreprise.

Diffusion de l'information : il ne faut pas oublier que l'utilité de la mise en place d'un système d'information réside dans sa capacité à donner des éléments indispensables à la prise de décision. Il est donc important d'identifier les destinataires finaux du processus de collecte d'information et de mettre en place des processus efficaces de diffusion de l'information au sein de l'entreprise.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

2.1. Définition du système d'information comptable

C'est un système défini d'une manière subjective. La notion système d'information comptable (SIC) est retenue parce qu'elle est la plus souvent utilisée dans la documentation ; elle vient compléter l'expression « pratique comptable ».

Donc un système d'information comptable (SIC) est un ensemble de règles, de procédures, de méthodes et de techniques destinées à organiser, gérer et contrôler la production d'informations comptables, fiscales, financières et sociales. L'objectif d'un SIC est de répondre aux nombreuses obligations des entreprises, mais aussi de mettre en place les instruments de gestion, nécessaires au pilotage et au management stratégique des entreprises.

2.2. Caractéristiques du SIC : Le système d'information comptable fait partie intégrante de toute entreprise. Il devrait fournir aux utilisateurs des informations en temps opportun pour aider à la prise de décision.

Le système d'information comptable est à la base de tout système d'aide à la décision sur le plan interne et sur le plan externe, c'est un support de communication de l'entreprise avec ses partenaires ou son environnement. Le système d'information comptable possède les caractéristiques suivantes : l'étendue, l'opportunité, l'agrégation et l'intégration.

Tableau 1: les caractéristiques de l'information⁶ .

Etendue :	<ol style="list-style-type: none">1. Information externe2. Information non financière3. Orientée vers le futur
Opportunité :	<ol style="list-style-type: none">1. La fréquence de la divulgation2. La rapidité de la divulgation
Agrégation	<ol style="list-style-type: none">1. Agrégée par période de temps2. Agrégée par département3. Modèles analytique ou décisionnels
Intégration	<ol style="list-style-type: none">1. Des objectifs précis pour les activités et leur interrelation dans les sous-unités2. Rapport sur les interactions entre les sous-unités

⁶ Source Chenhall et Morris, 1986.

3. La fonction comptable

3.1. La définition de la comptabilité

La comptabilité consiste en l'enregistrement, la classification et la présentation des données financières et des flux d'argent et de valeurs vers, depuis, et au sein de l'entreprise.

En se chargeant de dresser les comptes, la comptabilité est avant tout un pilotage stratégique. C'est important d'avoir cette vision. Chaque année, la comptabilité produit à la clôture de son exercice des documents de synthèse obligatoires. De plus, à tout moment elle est en mesure d'établir des états provisoires qui explicitent la situation financière de l'entreprise. Les partenaires (banquiers, salariés, investisseurs, ...) de l'entreprise sont très attentifs à cette situation financière présentée par la comptabilité. Le premier et fondamental rôle de la comptabilité est donc d'être un outil d'informations financières. Cette fonction obligatoire exerce une valeur à la fois financière et juridique.

Dans ce contexte, la comptabilité est définie comme un ensemble de méthodes permettant de saisir et de traiter l'information exprimée en unités monétaires, qui circule dans une entreprise ainsi que la communication de cette information ; elle sert :

- À mémoriser des informations dans un cadre cohérent ;
- À servir de preuve en cas de litige ;
- À contrôler le fonctionnement de l'entreprise ;
- À informer les décideurs.

3.2. Branches de la comptabilité

On distingue deux grandes catégories de la comptabilité pour les entreprises :

- **Comptabilité générale (destinée surtout aux acteurs externes) :**

La fonction première de la comptabilité générale est de conduire à la présentation de documents de synthèse appelés comptes annuels, qui se composent d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une annexe. Sans attendre une échéance particulière (clôture de l'exercice comptable par exemple), la comptabilité permet de produire des états provisoires généralement appelés situation comptables intermédiaires. Ces états nourrissent les partenaires de l'entreprise (associés, banquiers, salariées, fournisseurs, clients, et l'Etat) et la comptabilité y joue un rôle majeur d'information.

Elle permet aussi de déterminer la base et donc le montant de nombreux impôts et taxes dont l'entreprise est redevable.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **Comptabilité analytique (destinée surtout à une analyse en interne)**

La comptabilité analytique est une discipline permettant de procéder au calcul de différents coûts (coût complets, coût partiels). Elle reprend pour cela les données issues de la comptabilité générale et les retravaille afin d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du compte de résultats de l'entreprise. La comptabilité analytique est véritable outil de pilotage et de gestion de l'entreprise

3.3. Qualités de la comptabilité

L'information comptable doit réunir de nombreuses qualités pour satisfaire les obligations légales en vigueur, citons notamment :

- **Comparabilité** : qui doit permettre au lecteur de comptes de pouvoir comparer les informations financières dans le temps et dans l'espace,
- **Fiabilité** : l'information comptable doit être exhaustive et sans erreurs d'aucune sorte,
- **Sincérité** : la réalité et l'importance des événements enregistrés au cours de l'exercice doivent être correctement traduites dans les comptes,
- **Régularité** : les informations financières doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur,
- **Clarté** : l'information comptable telle qu'elle est produite doit pouvoir être comprise par ses lecteurs ; elle ne doit pas s'adresser qu'aux spécialistes mais à un public averti ayant une connaissance raisonnable des affaires,
- **Coût** : le coût de la comptabilité ne doit pas excéder sa valeur (les frais qu'elle engendre ne doivent pas être disproportionnés au regard de ce qu'elle apporte à ses bénéficiaires).

3.4. Les états financiers présentés dans le cadre du système comptable financier

Toute entité entrant dans le champ d'application du système comptable financier, à l'exception des petites entités, sont tenues d'établir annuellement des états financiers qui comprennent :

- Un bilan,
- Un compte de résultat,
- Un tableau des flux de trésorerie,
- Un tableau de variation des capitaux propre
- Une annexe

Le chapitre 2 de la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 définit les états financiers comme suit :

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **Un bilan** : le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif. Il fait apparaître de façon distincte les éléments courants et les éléments non courant.
- **Le compte de résultat** : c'est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.
- **Le tableau des flux de trésorerie** : le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie. Il présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine.
- **L'état de variations des capitaux propres** : le tableau de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.
- **L'annexe** : précise les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information au bilan et au compte de résultats ; l'annexe des états financiers comporte des informations qui présentent un caractère significatif ou qui sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur ces états financiers.

Section 02 : concepts audit et contrôle interne

Dans cette section nous essayons de cité brièvement le parcours de l'audit, l'étymologie du terme, son évolution en Algérie, ainsi que sa relation avec la profession de contrôle interne.

1. Evolution de l'audit et son historique

S'il est vrai que la notion d'audit existait déjà il y a 4 000 ans, l'intérêt de cette notion ne commença à être reconnu qu'à partir du 13^{ème} siècle du fait de son apport à la vie économique lorsque les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler la comptabilité de toutes les provinces.

C'est à cette époque aussi que l'on retrouve certaines références telles que l'exemple de la cité de Pise⁷, qui a demandé à un comptable d'exercer le rôle d'auditeur de la municipalité moyennant des honoraires.

⁷ Cite de Pise : ancienne cité Greque, ville Italienne.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

En Angleterre, par acte du parlement, le roi Edouard premier donnait le droit aux barrons de faire nommer des auditeurs pour vérifier les comptes. Ainsi le premier cabinet d'audit fut fondé au XIV^{ème} siècle à Londres.

Au XV siècle Quin Jun a admis qu'un système comptable doit présenter l'image réelle de la situation ; aussi va-t-il raffiné la nomenclature comptable en introduisant des obligations dure portant, comme il a aménagé l'image de l'auditeur en lui fournissant plus de pouvoir pour exercer sa tâche.

Mais il faut retenir que c'est face au développement économique mondial, à la complexité et au volume des opérations commerciales que l'audit a pris 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 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'Etat, est chargée d'informer le parlement, le gouvernement et l'opinion publique sur la conformité des comptes⁸.

L'objectif de l'audit s'est déplacé d'une recherche spécifique des fraudes dans les écritures comptables à une évaluation globale de la fidélité des Informations émises par une entité économique, ainsi qu'à une analyse de la fiabilité des procédures et des structures de cette entité.

⁸Derrouis, S., op.cit, pp33-35.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

Voici le résumé de l'évolution de l'audit dans le tableau suivant :

Tableau 2: l'évolution de l'audit.

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeur	Objectifs de l'audit
200 avant Jésus	Rois, empereurs, églises et Etats	Clercs ou écrivains	Punir pour les détournements des fonds et protéger le patrimoine
1700-1850	Etat, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptable	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger le patrimoine
1850-1900	Etats et actionnaires	Professionnels de comptabilité ou juristes	Eviter les fraudes et les erreurs, attester la fiabilité des états financiers historiques
1900-1940	Etat et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et les erreurs, attester la fiabilité des états financiers historiques
A partir de 1990	Etat, tiers et actionnaires	Professionnel d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes et la lutte contre la fraude internationale

• Evolution de l'audit en Algérie

L'audit n'a réellement vu le jour qu'avec l'événement des réformes économiques portant autonomie des entreprises publiques engagées à partir de 1988.

Bien que la fonction de l'audit consiste à maîtriser le système de contrôle, il intervient aussi pour détecter les différents dysfonctionnements.

Autrefois, cette fonction était trop peu connue, et cela pour deux raisons :

- En raison du statut et du rôle instrumental que devait jouer l'entreprise publique, dans le cadre de l'économie planifiée, comme toute technique et outil de gestion moderne, l'audit interne permettant la maîtrise de la gestion de l'entreprise, n'a pu se développer à cette époque.
- Les autres contrôles que subissait l'entreprise de la part de l'autorité de tutelle et des administrations de l'état (ministère des finances, code de commerce ;...etc.) ont complètement

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

dénaturé la pratique de l'audit interne au niveau de l'entreprise et de ce fait, cette fonction était devenue une contrainte bureaucratique ;les lois existaient mais ne sont pas appliquées.

Toutefois, avec le passage de l'entreprise à l'économie de marché, on assiste à une réhabilitation ou réinsertion économique de l'audit, étant donné que la première préoccupation de l'entreprise est désormais de créer le maximum de bénéfices, et un excédent financier susceptible de garantir son existence et sa survie au sein de la concurrence libre.

Depuis l'indépendance, les textes juridiques traitant sur l'audit sont les suivants :

- L'Ordonnance n° 69_107 : portant loi de finance pour l'année 1970 et son décret d'application n° 70-173 du 16/11/1970 qui définissent les missions et obligations des commissaires aux comptes.
- L'Instruction n° 03 du ministère des finances qui confie à ce ministère la responsabilité de désigner des commissaires aux compte, chargés de vérifier la comptabilité des entreprises publiques et semi publiques.
- La loi n° 80-05 du 01 mars 1980 qui accorde le monopole du contrôle légal des comptes de l'entreprise publique à la cour des comptes (cette loi abroge l'ordonnance n° 69-107).
- La loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 mettant en place l'autonomie des entreprises publiques économiques, établissait la nécessité pour les EPE « d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit d'entreprise et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion » (loi 88-1, art 40).
- La loi n ° 91-08 du 27 avril 1991 portant sur l'organisation de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé (journal officiel n° 20 du 01/05/1991).
- L'article 715 bis 4 du décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-79 du 26/09/1975, portant code de commerce, (journal officiel n° 27 du 27/04/1993).
- L'article 10 bis de l'ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-79 du 29/09/1975, portant code de commerce (journal officiel n ° 77 du 11/125/1996).
- Le règlement n° 02-03 DU 14/11/2002 portant sur le contrôle interne des banques et des établissements financiers (journal officiel n° 84 du 18 / 12 /2002).

En conclusion, les mutations profondes qu'a connues l'entreprise publique durant ces dernières années imposent de la doter d'outils de gestion efficaces dans le but de la rendre performante et compétitive sur le marché.

2. Définition de l'audit et contrôle interne

2.1. Définition de l'audit

En fait, la notion de l'audit externe est souvent plus large ; dans ce qui suit nous présentons quelques définitions :

AICPA⁹ : « l'objectif d'un examen des états financiers par des auditeurs indépendants est l'expression d'une opinion sur la justesse avec laquelle ils présentent la situation financière, les résultats d'exploitation et les changements de positions financières en conformité avec des principes comptables généralement acceptés ».

« Un audit externe peut être défini comme un examen indépendant d'une entreprise duquel résulte un rapport destiné aux tiers de l'entreprise en matière de performance de management de celle-ci »¹⁰.

« 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 applicable »¹¹.

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

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

⁹ In Mc MICKEL, 1978, 963.

¹⁰ Cited in John Ines, Robert A. Lyon, 1994, a Simulated Lending Decision with External Management, p.39.

¹¹ Micgeline F et al (dir Alain B), 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff, p.431.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **Définitions internationales :**

Selon les publications des diverses organisations professionnelles, on peut retenir :

En France, selon l'Ordre des Experts-Comptables (OEC) : L'audit financier est un "examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan, du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise".

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : « un audit consiste à examiner, par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble ».

Au plan international, dans les normes de l'IFAC : "L'audit (financier) a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini".

2.2. Notion de Contrôle interne

2.2.1. Définition

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne :

- **Définition de l'OEC**

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci » (OEC, XXIIe congrès national, 1977).

- **Définition de la CNCC**

« Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en

temps voulu d'informations financières ou comptables fiables. Le système de contrôle interne s'entend au-delà des domaines liés au système comptable. Il comprend :

- « l'environnement général de contrôle interne » qui est l'ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions de la direction (y compris le gouvernement d'entreprise) concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité (...);
- les « procédures de contrôle » qui désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité complémentaires à l'environnement général de contrôle interne (...) »¹².

- **Définition de l'Institut canadien des comptables agréés (1986)**

« Constitue le contrôle interne, la structure administrative de l'entreprise et tous les systèmes coordonnés que la direction met en place en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires, notamment la protection de ses biens, la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière fiable ».

2.2.2 Principaux objectifs du contrôle interne

Les définitions qui précèdent permettent de faire ressortir les principaux objectifs du contrôle interne :

- la protection du patrimoine de l'entreprise ;
- la qualité de l'information, et en particulier de l'information financière ;
- l'amélioration des performances ;
- l'application des instructions de la direction.

3. La conduite du contrôle interne et la demande d'audit

3.1. Conduite du contrôle interne : les intervenants

On distingue des acteurs internes et externes pour la conduite du contrôle interne.

Les acteurs internes assurent le rôle actif de la conduite, de la supervision et de la vérification du bon fonctionnement du dispositif du contrôle interne. Les intervenants externes du contrôle interne assurent une source d'information utile à la conduite du contrôle interne.

¹² Ancienne norme CNCC n° 2-301, § 08.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **Les acteurs internes :** Les définitions citées du contrôle interne démontrent clairement les Intervenants qui contribuent à son implantation dans l'entreprise : le conseil d'administration les dirigeants et l'ensemble du personnel dont l'auditeur interne.
 - **Le conseil d'administration :** conformément aux lois et aux statuts, le rôle du conseil d'administration dans ce domaine est de superviser le contrôle interne. Le conseil d'administration va donc s'assurer de l'existence du contrôle interne, en recevant toutes les informations concernant des changements des directeurs, ainsi que toutes les informations même confidentielles ayant un impact significatif pour l'entreprise. Il sera question aussi de superviser le rapport du contrôle interne afin d'émettre des recommandations nécessaires à la direction générale.
 - **La direction :** Le président du conseil d'administration ainsi que le directeur général assurent la mise en place et la conduite du contrôle interne.
 - **Le personnel :** il constitue l'intervenant important pour la conduite du contrôle interne. Les cadres doivent donc être prévenus des enjeux et des concepts du contrôle interne. Cette information les rendra responsables de la mobilisation des salariés qu'ils supervisent. Chaque salarié contribuera au bon fonctionnement de l'entreprise en accomplissant les obligations de son poste dans les conditions définies par les procédures.
 - **Les auditeurs internes :** l'intervention de l'auditeur interne se produira par la vérification de la réalité et de la qualité de l'application des procédures. Régie par des normes internationales, la profession de l'auditeur interne doit s'exercer de façon indépendante pour examiner l'exhaustivité, la fiabilité, la circulation et le classement des informations. L'auditeur interne doit aussi indiquer les moyens utilisés pour atteindre les objectifs du contrôle interne.

- **Les acteurs externes :**

On distingue le commissaire aux comptes, les auditeurs contractuels et les partenaires réels et potentiel de l'entreprise.

- **Le Commissaire aux comptes :** rattaché à l'entreprise par un lien réglementaire, le commissaire aux comptes est nommé par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires selon les dispositions du code de commerce algérien. Son intervention dans l'entreprise dans le cadre du contrôle interne se fait par les travaux suivants :
 - Procéder à l'évaluation du contrôle interne de chaque entreprise contrôlée.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- Possibilité de refus de certification des comptes annuels dans le cas d'un contrôle interne très mauvais.
- Les appréciations sur le contrôle interne détermineront l'étendu des diligences à entreprendre.
- **Les Auditeurs contractuels** : l'audit contractuel peut être considéré comme une solution de rechange pour les entreprises ne possédant pas un service d'audit interne à leur organisation. Ce type d'audit fait partie du dispositif du contrôle interne : il assure l'existence des procédures, de leur qualité intrinsèque, puis de la fiabilité de leur application par le personnel pour en rendre compte à la direction et au conseil d'administration. C'est donc une mission commandée par la direction générale pour une mission précise dans la conduite du dispositif. La finalité de l'audit contractuel est le bon fonctionnement du contrôle interne. Contrairement au commissaire aux comptes, la mission du l'auditeur contractuel n'est pas définie par des dispositions légales, elle doit donc faire l'objet d'une précision concernant : les objectifs, les diligences, qualification et programme de travail des auditeurs. A cet effet, la signature d'un contrat ou d'une lettre de mission est impérative car ce document doit contenir toutes les informations citées pour l'exercice de la mission.
- **Les partenaires réels et potentiels** : Ce type d'informations peut être recueilli par les réclamations des clients, les fournisseurs réels ou potentiels. Ces informations concerneront la qualité des produits, le respect des engagements contractuels, service après-vente, etc. ce qui contribuera d'aider l'entreprise à détecter d'éventuels fraudes, améliorer la performance et la conformité des opérations ainsi que la préservation de ses actifs.

3.2. Demande d'audit

PIGE Benoît¹³, dans son ouvrage « Audit et contrôle interne » confirme que la définition primaire de l'audit stipule qu'il s'agit d'une procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion de l'entreprise. Cette définition a été étendue par les auteurs et les organismes

¹³Benoît Pigé est Professeur des Universités en Sciences de Gestion à l'Université de Franche-Comté. Il travaille sur les questions de gouvernance et d'éthique. Postface d'Albert Rouet, aujourd'hui archevêque émérite de Poitiers

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

professionnels d'audit. On peut ainsi parler de l'audit des états comptables que de l'audit d'une fonction, d'une machine ou d'une procédure de fabrication.

Les interrogations sous-jacentes concernant l'audit :

- Existe-t-il une demande d'audit ?
- Ne peut-on pas connaître sa situation autrement que la pratique de l'audit ?

La demande d'audit s'introduit dans le besoin de s'assurer que le produit généré est conforme aux normes : dans l'audit comptable, le produit final représente les états financiers. La demande d'audit constitue une demande de certification de produit, et peut aussi intervenir pour vérifier que le contrôle interne est adapté et efficient : il s'agit ici de se prononcer sur le processus qui génère le produit en s'assurant de l'existence du contrôle interne, de son application et de son utilité. La demande d'audit peut être canalisée dans un souci d'instituer un contrôle périodique des procédures de contrôle existantes dans l'entreprise pour s'assurer qu'elles sont adaptées à l'activité.

3.2.1. La conformité aux normes

Il s'agit de s'assurer de la conformité des normes, il est donc nécessaire de définir les caractéristiques du produit à auditer, les normes qu'il convient de respecter et la notion de conformité. Les normes peuvent résulter d'obligations internes, contractuelles ou imposées réglementairement.

- **Les normes internes :**

Elles sont définies par l'entreprise en fonction des objectifs stratégiques qu'elle s'est fixé ; renforcer une norme n'a d'intérêt que si cela apporte une valeur supplémentaire en termes de notoriété, d'image de marque ; dans les comptes annuels, l'entreprise peut fournir à ses actionnaires des informations complémentaires sur la répartition du chiffre d'affaires et des résultats par activité.

- **Les normes contractuelles :**

Ce type de normes résulte des conventions conclues entre l'entreprise et son client.

- **Les normes réglementaires :**

Préconisées par les organes législatifs du pays où se trouve la société, elles peuvent également émaner d'organismes nationaux et internationaux ayant une reconnaissance professionnelle dans le domaine comptable : l'IFAC (international federation of accountants),

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

l'IASC (international of accounting standards committee) qui émettent des normes comptables internationales non obligatoires mais qui s'imposent progressivement.

3.2.2. L'opinion sur le contrôle interne

Afin de s'assurer que le contrôle interne est adapté et efficient, l'auditeur doit tenter de répondre aux trois interrogations suivantes : le contrôle interne est-il décrit, pratiqué et efficient ?

- **La description du contrôle interne :**

Formellement le contrôle interne est défini par un manuel de procédure. Ce document est nécessaire à la compréhension du système à l'intérieur d'une entreprise et facilitera la réalisation des contrôles. Ce document comprend la description de l'organisation générale de l'entreprise, le mode de saisie et de traitement des informations de base, les modalités de contrôle des opérations. Son objet est de décrire les procédures en vigueur dans l'entreprise et les contrôles effectués. Le manuel de procédures répond à ces exigences mais sans être limité aux traitements comptables de l'information. Ce manuel est adapté à la taille et à la complexité de chaque organisation. La réalisation peut être effectuée selon trois approches complémentaires :

- En termes de flux : en donnant une approche dynamique à l'entreprise le manuel décrit les procédures à partir des flux d'information ou de production
- En termes de responsabilité : il décrit les fonctions et les responsabilités de chacun ; il facilite l'évaluation de la performance de chaque responsable.
- En termes de description des composants de l'entreprise : en donnant une approche statique de l'entreprise en décrivant les tâches à effectuer pour chaque intervenant.

Il existe des procédures informelles reposant sur des usages ou coutumes non mentionnés dans le manuel de procédures telles que les réunions hebdomadaires qui jouent un rôle capital dans la diffusion de l'information et dans la remontée des problèmes.

- **La pratique du contrôle interne :**

S'assurer que le contrôle interne pratiqué repose sur la bonne maîtrise de son organisation mais également assurer leur contrôle réel. Les contrôles à effectuer sont prévus dans le manuel de procédure : contrôle formel ; il se peut que ce type de contrôle devienne inopérant ou inadapté

; l'organisation doit instituer de nouveaux contrôles informels répondant à un besoin mais se caractérisant par le fait de ne pas être clairement identifiés et pensés.

- **L'efficience du contrôle interne :**

Le contrôle interne est considéré comme efficient lorsque son fonctionnement permet de détecter les anomalies et favorise leur correction. Les erreurs corrigées directement par l'employé sans qu'il y ait remontée d'information de mention de correction, présentent le risque majeur de cacher aux responsables de l'entreprise les dérives des procédures ou des contrôles pratiqués. Aussi les anomalies non mentionnées aux responsables peuvent être dramatiques suite à l'absence ou de départ de l'employé habitué à corriger ou suite à l'accroissement de ces anomalies incontrôlables.

L'apport de l'audit intervient pour veiller à ce que les procédures de contrôle interne soient définies, pertinentes et appliquées et que les anomalies détectées donnent lieu à des actions correctives.

3.2.3. Le contrôle périodique :

Il s'agit d'instituer un contrôle périodique des procédures en introduisant la possibilité d'un contrôle de procédures ou du produit. Le dirigeant et les propriétaires renforcent le poids du contrôle ; l'audit permettrait ainsi de s'assurer ponctuellement que le processus est cohérent et que le contrôle interne couvre la totalité du processus en s'appuyant sur des contrôles alternatifs permettant une couverture exhaustive.

3.2.4. Les professionnels de l'audit : l'audit externe et le service d'audit interne

Pour assurer aux actionnaires et aux tiers une certification du produit audité, la mission peut être confiée à un auditeur appartenant à un cabinet d'audit externe à l'entreprise ou bien à une structure interne dite « l'audit interne » qui a pour vocation d'assurer des missions d'audit seulement aux services de la direction de l'entreprise.

Dans le domaine comptable et financier, l'audit peut prendre plusieurs formes distinctes suivant l'objet et la nature de la mission. Selon l'objet, le produit audité peut concerner les comptes sociaux, les comptes consolidés, l'information de gestion interne au groupe, etc. L'audit peut être contractuel et porter sur des contrôles afin de s'assurer que les opérations financières ont été correctement comptabilisées, ou bien d'un contrôle légal des comptes qui obéit à des normes d'audit destinées à présenter aux tiers une garantie sur l'image fidèle des comptes : il s'agit du commissariat aux comptes. Dans le même domaine, le service d'audit

interne peut intervenir pour le compte de la direction de l'entreprise pour exercer un meilleur contrôle de l'entreprise et fiabiliser les procédures du contrôle interne. Ce service est composé d'un ou plusieurs salariés de l'entreprise et constitue un service fonctionnel et son champ d'investigation dépend entièrement des fonctions et des missions qui lui sont édictées par les dirigeants ou le comité d'audit.

Section 03 : Présentation des fondamentaux de l'audit

La connaissance de l'extension de l'audit, l'usage, la nécessité et l'objectifs de la pratique permet de comprendre son avantage dans les entreprises, la société et l'économie.

1. Les objectifs de l'audit externe

L'objectif attendu d'une mission d'audit est bien évidemment, la certification des états financiers d'une entreprise. L'auditeur légal doit estimer leur régularité et leur sincérité en vue de fournir une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. Il s'agit de donner une image fidèle de l'ensemble des transactions de l'exercice passé et de la situation financière à la date de clôture de l'exercice.

En effet, les auditeurs externes doivent contribuer à la communication d'informations transparentes qui ne doivent pas faire l'objet de manipulations (Ajustement des résultats, gestion fiscale du résultat, et pratiques comptables frauduleuses des comptes).

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

- **L'intégralité** : l'auditeur doit vérifier si toutes 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 autre information 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.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **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 (actif, 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.
- **La séparation des exercices** : 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.
- **Les droits et obligations** : les actifs ou les dettes détenues par l'entité à une date donnée reflètent des droits réellement acquis ou des 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.

2. Les types d'audit

L'ISO 19011 définit l'audit comme un processus systématique, indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit (enregistrements, énoncés de faits ou autres informations, qui se rapportent aux critères d'audit et sont vérifiables) et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits.

En s'élargissant, la notion d'audit est devenue difficile à cerner et recouvre aujourd'hui une palette diversifiée d'objectifs et de techniques. C'est la raison pour laquelle sont aujourd'hui adjoints des qualifications au terme audit pour en désigner tel ou tel domaine particulier.

2.1. L'audit interne

Selon l'IFACI, 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

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

En d'autres termes, 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.

2.2. L'audit opérationnel

La maîtrise de l'entreprise ne dépend pas seulement de la performance économique qui peut s'exprimer principalement en termes comptables mais aussi de la performance stratégique.

Celle-ci a un caractère plus général, elle est la capacité d'une organisation à définir et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit.

L'audit opérationnel est l'intervention dans l'entreprise, sous la forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés¹⁴.

Ainsi, l'audit opérationnel permet de juger l'efficacité et la performance des systèmes d'information et d'organisation mis en place. Il concerne l'audit des fonctions et l'audit des opérations.

- **Des fonctions :** Son objectif est de s'assurer que les différentes fonctions de L'audit l'entreprise (achat, production, vente, investissement, personnel...) comportent les sécurités suffisantes et s'exercent efficacement.
- **L'audit des opérations :** Son objectif est de s'assurer du suivi des procédures à travers les différentes fonctions. Ainsi, par exemple, la procédure d'approvisionnement va de l'émission d'un besoin (fonction production) au règlement du fournisseur (fonction trésorerie) en passant par la commande (fonction achat)¹⁵.

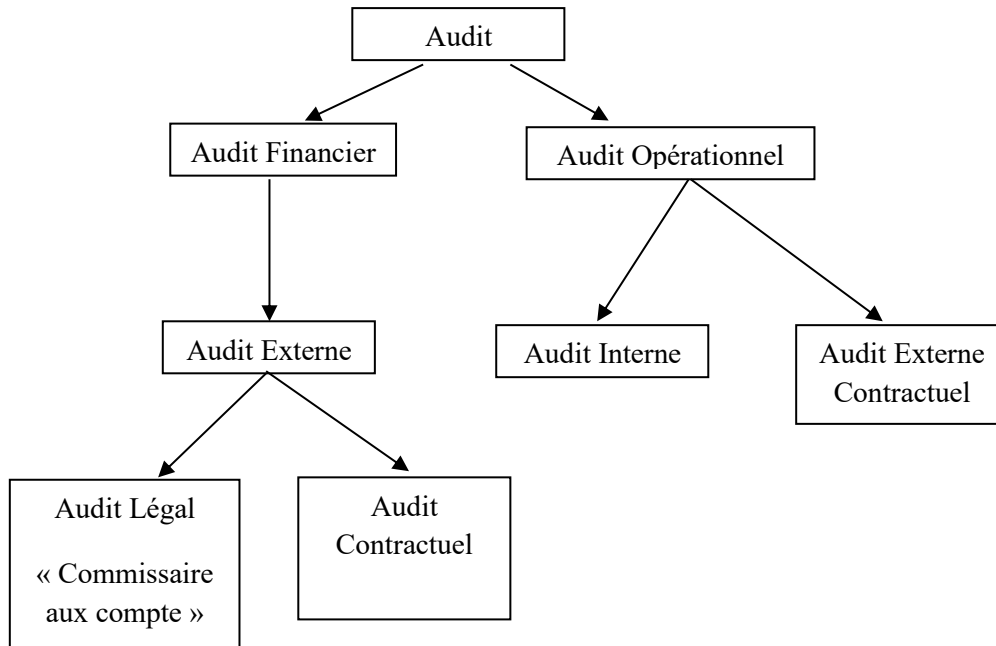
¹⁴ P. Lurent et P Tcherkawsky, 1991, "Pratique de l'audit opérationnel", les Editions d'organisation, page 30-33

¹⁵RAFFEGEAU J. DUBOIS F. & MENONVILLE D, 1984, "L'audit opérationnel", Edition Paris PUF, page 56.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

L'objectif d'ensemble de l'audit opérationnel est d'aider tous les centres de décisions de l'entreprise et de les soulager de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses objectives, des appréciations, des recommandations et des commentaires utiles au sujet des activités examinées¹⁶.

Figure 1: le classement des différents types d'audit



Source : Etablie par nos soins à partie de nos recherches.

2.3. 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'entreprise¹⁷.

¹⁶ RAFFEGEAU, J, DUFILS P, GONZALEZ R, ASHWORTH F.I, "Audit et contrôle des comptes", Edition Publi-Union.

¹⁷ Germond B,1997,Audit Financier :Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod,Paris,p28.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

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 des tiers concernés (les parties prenantes de l'entreprise).

3. Vers une typologie d'audit :

Les trois types d'audit évoqués jusqu'à maintenant peuvent s'inscrire dans le cadre de la construction d'une typologie (une sorte de classification) d'audit.

Ainsi, plusieurs critères peuvent être retenus pour classer les différents types d'audit tel que :

3.1. Classement selon la nature de l'audit :

Ce classement débouchera sur la distinction de deux types d'audit : externe et interne ;

3.1.1. Audit interne :

L'audit interne est généralement mené par une personne faisant partie du personnel de la société et a pour objectif de formuler un jugement sur le fonctionnement interne de l'entreprise.

3.1.2. 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.)¹⁸

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 prenantes 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.

¹⁸ Micheline F et al dir Alain B,p439.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

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

Tableau 3: la différence entre l'audit interne et l'audit externe

Base de comparaison	Audit interne	Audit externe
Mandat	La direction générale.	Du conseil d'administration.
Statut	Charte d'audit interne.	Cadre légal.
Rattachement hiérarchique	Comité d'audit (direction générale).	Indépendant.
Objectif	Maîtrise des opérations et apports de valeur ajoutée.	Assurance raisonnable quant à l'absence d'anomalies significatives.
Méthode de travail	Méthodologie définie par l'IIA.	Méthodologie spécifique définie par les Normes de IFAC et réglementaires.
Champ d'application	Toutes les activités de l'entreprise.	Finances et comptabilité.
Période	Il intervient d'une façon permanente.	Il intervient d'une façon intermittente.
Conclusion	Constataion approfondie dès qu'existe un potentiel de dysfonctionnements, pour identifier les causes et définir les actions qu'il y a lieu de mener.	Constataion succincte : examen des circuits clés et des montants supérieurs à un seuil de signification pour dresser des constats de carence et informer sans résoudre.

3.2. Classement selon les statuts des auditeurs :

3.2.1. Audit légal :

Dans le cadre de l'audit légal, le CAC a pour objectif de certifier la sincérité, la régularité et la fidélité des comptes annuels d'une entreprise.

Pour cela, il contrôle que les procédures réglementaires sont bien respectées en matière de tenue de comptes.

Le CAC a également l'obligation d'évoquer toutes les irrégularités qu'il constate au cours de son examen. Indépendant, il rend compte de ses conclusions dans un rapport présenté en assemblée générale aux dirigeants de l'entreprise.

Plus qu'une simple vérification des comptes, l'audit légal permet également de garantir l'égalité des traitements entre tous les actionnaires et d'anticiper les difficultés de l'entreprise.

3.2.2. Audit contractuel :

L'intervention a lieu dans un cadre contractuel qui est défini librement entre le CAC et son client. Le CAC définit alors contractuellement les modalités de son intervention dans le cadre d'une lettre de mission qu'il adresse à son client. Celle-ci présente les besoins formulés par le client, l'objectif de la mission, les moyens mis en œuvre, le planning d'intervention et le mode de facturation.

Dans le cadre d'une approche méthodologique rigoureuse comparable à celle du CAC, l'objectif des missions d'audit contractuel est d'émettre une opinion sur l'information financière d'une entreprise dans une optique qui n'est pas la certification des comptes mais la présentation à des tiers.

L'audit contractuel n'est pas imposé par la loi mais permet de valider les informations comptables et ou financières.

Section 04 : Normalisation et approches de l'audit

L'audit est normalisé et/ou réglementé, possède des caractéristiques qui lui sont spécifiques.

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 est l'approche par les risques qui est apparue récemment.

1. Normes d'audit externes :

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit : les normes. L'IFAC a édicté des normes internationales d'audit (ISA) appelées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et aux services connexes. Les principales normes utilisées par les auditeurs sont :

- Les normes d'audit, parmi lesquelles on distingue généralement :
 - Les normes générales ou de comportement
 - Les normes de travail (qui régissent la nature et l'étendue du travail)
 - Les normes de rapport
- Les normes de l'information financière ou principes comptables ;
- Eventuellement des normes spécifiques à certains secteurs : banques, assurances, etc.

Les normes internationales d'audit comprennent des normes générales ou de comportement, les normes de travail, et les normes de rapport.

1.1. Normes générales ou de comportement

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

- Intégralité
- Objectivité
- Indépendance
- Compétence professionnelle, soin et diligence
- Confidentialité
- Professionnalisme
- Respect des normes techniques et professionnelles.

➤ Compétence professionnelle

L'équipe d'audit doit posséder collectivement les compétences et les expériences requises : une formation technique adéquate et une expérience professionnelle suffisante. Des assistants peuvent participer à une mission d'audit, mais ils doivent être bien sensibilisés aux normes, supervisés et contrôlés. L'auditeur doit compléter sa formation initiale par une formation continue contribuant au renforcement de sa compétence.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

➤ Indépendance

L'auditeur et son équipe doivent être dégagés de toute contrainte et de tout lien d'ordre personnel, professionnel, financier, voire politique pouvant être interprété comme constituant une entrave à son intégrité ou à leur objectivité.

➤ Secret professionnel

Devoir de discrétion dans l'utilisation de toute information dont ils ont connaissance dans le cadre de leur mission.

1.2. Normes de travail

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

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

1.3. Normes de rapport

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

1.4. Un travail d'équipe

Toute mission d'audit est effectuée par une équipe de collaborateurs hiérarchisée dirigée par un responsable mandaté. Chaque collaborateur doit être soucieux de travailler avec les autres membres en communiquant les points intéressants identifiés et les difficultés rencontrées. La supervision des tâches des collaborateurs par les supérieurs est nécessaire. La structure d'une équipe d'audit est la suivante :

- Associé responsable (ou responsable mandaté)
- Superviseur (ou Directeur)
- Chef de mission

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- Collaborateurs
- Assistants

2. 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 met 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 certaines ratios dans le temps.

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

Figure 2: le cheminement de l'approche classique



Source : figure réalisée par nous même

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.

2.1. Les étapes de l'approche classique

Les étapes de l'approche classique sont les suivantes :

2.1.1. 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 (produit, clientèle), le marché d'achat, la situation financière, les relations bancaires, le personnel, les organismes sociaux, l'aspect fiscal, l'organisation générale ; le système

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

d'information comptable, financier et de gestion ; les principales modifications des procédures et les particularités comptables...

2.1.2. 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.

2.1.3. L'identification et contrôle des cycles significatifs

Dans cette étape l'auditeur précède 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.

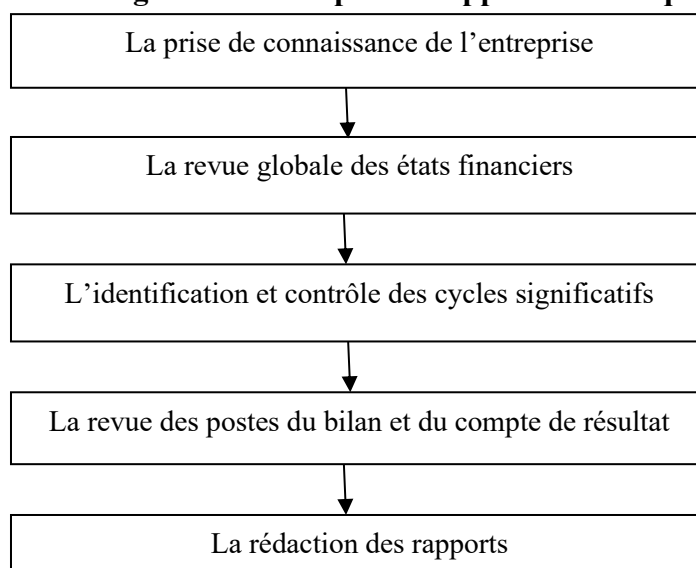
2.1.4. La revue des postes du bilan et du compte de résultat

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.

2.1.5. La rédaction des rapports

C'est la dernière étape, dans laquelle l'auditeur fait un résumé de ses travaux tout au long de sa mission.

Figure 3: Les étapes de l'approche classique



Source : Etablie par nos soins à partie des définitions précédemment citées.

3. Approche par les risques

L'approche par les risques est fondamentale dans la conduite de la mission en vue de réaliser sa finalité, à savoir : motiver l'opinion émise sur les états financiers.

Elle repose sur la mise en évidence des points porteurs de risques qui feront alors l'objet d'un contrôle approfondi, et de ceux qui peuvent supporter des vérifications allégées.

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

Ainsi, la recommandation internationale N° 25, « Importance relative et risque d'audit » (IFAC), définit le risque d'audit de la 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 ».

3.1. Composantes de l'approche par les risques :

La méthodologie de cette approche repose sur trois composantes de base :

- La première est la définition de critères de références, servant de 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 propres 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 présente un caractère significatif.
- Enfin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion par l'auditeur des risques affectant 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.

3.1.1. Identification des risques

La démarche de l'auditeur est confrontée à des risques d'erreurs divers provenant de :

- **Risque inhérent** : C'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.

On peut analyser ces risques de la façon suivante :

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

- **Risques 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 qui la distinguent des autres. Ainsi, l'auditeur va se documenter sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activité ; Il devra également se renseigner sur l'organisation et la structure de l'entreprise.
- **Risques liés à la nature de l'opération traitée** : 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 comptabilité en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :
 - **Les données répétitives** : elles résultent de l'activité habituelle de l'entreprise, achat, vente, salaire... 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 des intervalles de temps plus ou moins réguliers : inventaire physique, 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 dispose 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 importants¹⁹.

3.1.2. Risque lié au contrôle

C'est : « le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détectée et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise »²⁰.

Alors on comprend de ce type de risque défini comme étant le risque de non détection d'une anomalie dans un compte ou une catégorie d'opérations malgré les systèmes comptables

¹⁹ Dubuisson ST, p 28-33.

²⁰ Gavanou J.F et Cuttmam, 2006, controller et auditor, paris ; p167.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

et de contrôles interne mis en place dans l'entité, soit donc du fait propre des systèmes de l'entité elle-même.

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'entité, 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.

➤ **Risque de non détection** : c'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 significative.

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.

3.2. La gestion des risques

La corrélation entre les trois formes de risques d'audit se mesure comme suit :

Risque d'audit = risque inhérent × risque lié au contrôle × 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. Il 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 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.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

➤ **Le seuil de signification :**

Parmi les informations qui conditionnent le déroulement et la portée d'une mission d'audit, la quantité de risque demeure la plus importante. En effet, l'auditeur conduit sa mission dans un souci d'efficacité et met en œuvre des diligences qui sont proportionnées aux risques possibles. Dans ce but, il oriente ses travaux vers les domaines et systèmes significatifs qui sont les plus porteurs de risques. C'est à ce niveau qu'intervient une notion très importante : il s'agit du 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 ».

Donc, on peut dire que le seuil de signification 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 sociopolitique, 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'affaires, un certain pourcentage du bilan, de la valeur ajoutée, ou encore un niveau du résultat. Ceci correspond donc à des seuils tout à fait relatifs.

Il est nécessaire donc, au début de chaque mission de fixer un seuil de signification pour déterminer les domaines et systèmes significatifs qui sera décliné par la suite en différents seuils pour le contrôle de chaque rubrique des comptes permettant de définir les échantillons à contrôler. Ce seuil sert également à limiter et à mieux cibler la mission en évitant de trop s'attarder sur des travaux qui ne serviront pas à fonder l'opinion sur les comptes de l'entité auditée.

Chapitre 01 : notions théoriques sur l'audit

Conclusion :

Ce chapitre a été conçu pour donner une exploration théorique de l'audit, L'ensemble des travaux de recherche nous a permis de constater que :

L'audit est un métier en pleine expansion liée à la nécessité de fiabiliser les paramètres financiers et les informations à la disposition de ceux qui ont la charge de définir les orientations de l'entreprise et de la gérer quotidiennement.

L'audit externe joue un rôle important en tant que gardien de confiance, (watchdog, ou guardian of trust), il a la responsabilité de valider la fiabilité de l'information financière émise par l'entreprise à destination des investisseurs (Shapiro ,1987).

Enfin, l'audit se déroule selon une démarche sélective, structurée et progressive qui permet d'atteindre ses objectifs en allant du général au particulier.

À ce titre, dans le chapitre suivant, nous allons présenter la démarche du commissaire aux comptes dans la réalisation d'une mission d'audit légal des états financiers.

Chapitre 02 :
présentation de
la mission du
commissaire aux
comptes

Introduction :

La pratique du contrôle légal en Algérie a pris de l'ampleur depuis la parution du décret obligeant certaines sociétés à certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Le contrôle légal est régi par l'ordonnance N° 69/107 portant loi de finance pour 1970. Et depuis cette date il n'a cessé d'évoluer au fil des années.

Le contrôle légal est, effectué par des professionnels indépendants de la comptabilité qu'on nomme « commissaires aux comptes ». Son rôle consiste à vérifier la régularité et la sincérité des comptes sociaux présentés par des entreprises publiques ou privées.

Dans ce chapitre nous allons traiter des aspects généraux du commissaire aux comptes, à savoir le mécanisme de désignation, le profil auquel il doit correspondre, ces responsabilités. Tout cela va être explicité tout au long de ce chapitre, sans oublier de préciser les principales étapes à suivre, les travaux à réaliser, la technique de contrôle, le programme et le dossier de révision, les moyens à utiliser, et enfin le rapport du commissaire aux comptes.

Section01 : historique et particularité du commissariat aux comptes par rapport aux autres contrôles.

Le commissariat aux comptes a été institué dans les entreprises publiques au début des années 1970 avec la promulgation de l'ordonnance 69- 607 portant loi de finances pour 1970 et de son décret d'application 70-173 du 16/08/1970 relatif en mission et obligations des commissaires aux comptes.

Depuis lors, son évolution a eu lieu en dents de scie et a été caractérisée par deux conceptions du commissariat aux comptes différentes et successives :

- Celle du commissaire aux comptes, fonctionnaire de l'État, avec un mandat à durée illimitée est chargé non seulement du contrôle, de la régularité et de la sincérité des comptes mais aussi de l'appréciation de la gestion (décret 70-107 susvisé, et instruction n°3).
- Celle du commissaire aux comptes, professionnels du contrôle légal indépendant, chargée principalement de la certification de la régularité et de la sincérité des comptes annuels et de la vérification des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration sans aucune immixtion dans la gestion de l'entreprise contrôlée (lois 88-01/88-04 du 12/01/1988 et loi 91-08 du 27/04/91).

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

Le passage d'une conception à l'autre, a eu lieu en 1988 avec l'avènement des réformes économiques qui ont induit une nouvelle vision de la fonction contrôle des entreprises.

Cette évolution mouvementée du commissariat aux comptes dans le secteur public, a fait que la profession aux comptes n'a jamais pu s'organiser et se développer en Algérie.

La première partie s'attachera à une analyse critique des trois événements majeurs de cette évolution avec un aperçu sur l'organisation de la profession de comptable de 1971 à 1991, à savoir :

- La session est l'évolution de cette profession durant la décennie 1970
- La suppression du commissariat aux comptes en 1980
- Sa réhabilitation en 1988

1. L'évolution du commissariat aux comptes de 1969 à 1980

L'exercice du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques algériennes a été organisé, pour la première fois en 1969 par l'ordonnance 69-107 de la 31/12/1969 portant loi de finances pour 1970 et prévoit dans son article 39 que :

« Le ministre d'État chargé des finances et du plan est chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'État ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité de leur compte et d'analyser la situation active et passive ».

Les missions et les obligations de ces commissaires aux comptes ont été, par la suite, définies par le décret 70- 173 du 16/11/1973. Ce texte, en consacrant le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises publiques et semi-publiques, a confié son exercice à des fonctionnaires de l'État faisant partie des corps de :

- Contrôleurs généraux des finances.
- Contrôleur des finances.
- Inspecteur financier et ;
- À titre exceptionnel, les fonctionnaires qualifiés du ministère des Finances.

Et, il a assigné à ces fonctionnaires les missions suivantes :

- Contrôle a posteriori des conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir, directement ou indirectement une répercussion économique et financière sur la gestion ;

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Suivi de l'exécution des comptes, budget prévisionnel de l'entreprise conformément aux prescriptions du plan.
- Contrôle de la régularité et de la sincérité des inventaires et des comptes de résultats inclus dans la comptabilité générale et analytique de chaque entreprise.

Ils avaient, par ailleurs, un pouvoir d'appréciation des actes de gestion. En plus, du contrôle de la régularité et de la sincérité des comptes, ils étaient en effet, chargés de deux autres fonctions :

- L'appréciation de la gestion financière et commerciale de l'organisme contrôlé ; et
- La révélation des fautes de gestion au ministère de tutelle et au ministère des Finances.

La pratique de ce type particulier de commissariat aux comptes a subsisté jusqu'en 1980, date de création de la cour des comptes et de l'inspection générale des finances, car n'étant plus adapté, dans son statut notamment, aux nouvelles données socio-économiques de l'époque et aux normes professionnelles admises au plan international.

Ce manque d'adaptabilité était dû non seulement au manque de professionnels de l'audit légal, conséquences de l'absence d'une politique de formation de commissaires aux comptes, mais aussi aux lacunes dans la conception et dans la définition même du statut de cette profession.

Parmi les lacunes les plus significatives, on peut citer les suivantes :

- L'absence dans les faits, de permanence dans la surveillance c'est comptabilité dû essentiellement au manque de moyens et au nombre trop élevé d'entreprises à contrôler.
- Le manque de clarté dans les critères d'accès à cette fonction. Ces critères étaient, en effet, définis par l'administration en accord avec les objectifs de l'époque.
- La durée indéterminée du mandat de commissaire aux comptes.
- Leurs missions portaient en effet, non seulement sur le contrôle de la régularité et de la sincérité des comptes, mais aussi sur l'appréciation des actes de gestion et l'émission d'avis préalables sur tous les actes de gestion de l'entreprise nécessitant agrément du ministère des Finances.

➤ La réorganisation du contrôle légal en 1980 : L'institution de la Cour des comptes

Avec la réorganisation de l'économie nationale, Notamment la prolifération les entreprises publiques est l'accroissement du secteur public, cette pratique de contrôle légal s'est avérée insuffisante pour obtenir l'assurance de la conformité des actions aux objectifs assignés

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

aux entreprises et garantir l'efficacité de la gestion dans le respect des dispositions législatives et réglementaire

En abrogeant l'article 39 de la loi de finances pour 1970 et par extension le décret 70-175 relatif aux obligations et missions des commissaires aux comptes qui tirait son fondement de cet article, la loi a dévolu le monopole du contrôle des comptes des entreprises publiques à la Cour des comptes, en stipulant, à cet effet, dans son article 5 que :

« La Cour des comptes contrôle les différentes comptabilités retraçant l'ensemble des opérations financières et comptables dont elle vérifie l'exactitude, la régularité et la sincérité ... »

Cette disposition de la loi, en entraînant l'abrogation de l'article 39 susvisé, n'a pas pour autant abroger expressément, les dispositions des différents textes juridiques relatifs à l'entreprise socialiste qui font référence à l'intervention, dans certains actes de la vie sociale, et aux différents rapports des commissaires aux comptes.

Cette situation, dans laquelle l'existence du commissaire aux comptes dans les entreprises publiques était fondée en droit, caractérise la période durant laquelle la profession vivait un vide juridique quasi-total quant aux aspects suivants :

- Les conditions de désignation,
- Les missions et obligations,
- Les responsabilités et d'une façon générale le statut des commissaires aux comptes.

Il a fallu, par conséquent, attendre jusqu'en 1988, date de la promulgation de la loi portant autonomie des entreprises qui, par nécessité, a réhabilité définitivement le commissaire aux comptes dans les entreprises publiques autonomes.

2. La réhabilitation, en 1988 du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques

Comme on vient de le démontrer dans la précédente analyse, l'évolution de la profession du commissaire aux comptes en Algérie s'est faite en dents de scie jusqu'en 1988, date de la promulgation de la loi 88-01 du 12/01/1988, portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économique.

Cette loi en libérant l'entreprise publique de toutes les contraintes administratives et bureaucratiques auxquelles elle était soumise dans le passé, a introduit en effet, la nécessité d'une

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

profonde réorganisation de la fonction de contrôle pour éviter toute contradiction qui risque d'être en dysharmonie avec les réformes engagées par les pouvoirs publics.

Cette réorganisation de la fonction contrôle s'est traduite sur le plan juridique par la réhabilitation du commissaire aux comptes et l'institution de l'audit interne dans les entreprises publiques.

Parmi les principaux fondements qui ont sous-tendu la réhabilitation de cette fonction accomplie par des professionnels indépendants dans le secteur public économique, on peut citer en particulier :

- La lourdeur et les insuffisances des contrôles externes multiformes auquel a été soumise l'entreprise publique.
- La rigueur dans la gestion qui ne peut être effective sans le rétablissement du rôle particulier de la comptabilité comme instrument d'information indispensable au pilotage de l'entreprise.
- Le principe de transparence dans la gestion des entreprises publiques notamment autonomes.

3. Organisation de la profession de 1971 à 1991

Depuis sa création en 1971 par l'ordonnance numéro 71-72 de la 29/12/1971 portant organisation de la profession de comptable et expert-comptable, le Conseil supérieur de la technique comptable s'est consacré essentiellement à la normalisation comptable.

A côté de cette activité principale, il a néanmoins, traité d'autres problèmes concernant les professions de comptable et d'expert-comptable, tels que :

- Les réponses aux consultations sur les projets de textes relatifs à la comptabilité,
- La discipline professionnelle,
- L'organisation, très limitée en nombre, de colloques sur la comptabilité.

Dans toutes ces activités, la profession de commissaire aux comptes a toujours été quasiment absente. L'absence d'activités en la matière s'explique, en sus des circonstances particulières de son évolution par le fait que :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- L'ordonnance 61 - 72 sus visée ne prévoyait l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants, que dans les entreprises du secteur privé. Or, le secteur privé de l'époque était très embryonnaire et ne comportait que quelques entreprises constituées soit en la forme individuelle, soit en la forme de société en nom collectif, hors du champ d'intervention des commissaires aux comptes.
- Les commissaires aux comptes, fonctionnaires de l'État, investis du contrôle légal de la régularité de la sincérité des comptes par le décret 70-173, n'étaient pas rattachés au Conseil supérieur de la technique comptable, mais au ministre des Finances, chargé de leur nomination comme de leur révocation.

C'est ce qui explique par ailleurs, l'absence de représentation professionnelle, de tableau d'inscription des commissaires aux comptes et de recherches doctrinales et méthodologiques en la matière.

Toutefois, cette situation devait cesser avec la réhabilitation du commissariat aux comptes, ce qui a entraîné un train de mesures juridiques d'organisation et d'encadrement de la profession. Pour cet aspect de la profession, il est prévu en effet, la création d'un ordre national des experts-comptables, des comptables agréés et des commissaires aux comptes.

Cet ordre national qui regroupera les trois professions dans une seule et unique organisation (tableau d'inscription unique à trois sections), sera chargé dans une première phase de combler le vide juridique et doctrinal dans lequel se débat la profession.

Placé sous l'égide de l'ordre national, le Conseil de l'Ordre sera composé de 9 membres élus par l'assemblée générale de l'ordre, choisis parmi les trois professions en nombre égal et sera chargé de :

- Représenter la profession auprès des pouvoirs publics,
- Préparer le code des devoirs professionnels,
- Contribuer à la formation et au perfectionnement des membres.

Cette nouvelle organisation de la profession, inspirée du modèle des pays à expérience, permettra, sans nul doute aux trois corps professionnels d'œuvrer dans une seule et unique institution en vue de valoriser, de développer et de hisser leur profession à un niveau comparable à celui atteint par leurs confrères étrangers et de défendre leur intérêt

Section 2 : statuts du commissaire aux comptes

1. Les conditions d'exercer la profession du commissariat aux compte

1.1. Les conditions d'inscription au tableau de l'ordre national

Pour exercer la profession de commissaire aux comptes, il faut remplir les conditions fixées par l'article 6 de la loi 91-08 du 24/04/1991 relative à la profession, qui se résume ainsi :

- Être de nationalité algérienne,
- Jouir des droits civiques,
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délits autres qu'involontaires de nature à entacher l'honorabilité et notamment aucune de celles visées par la législation en vigueur, relative à l'interdiction du droit de gérer et d'administrer dans les domaines définis à l'article 1 de la même loi (sociétés commerciales y compris les sociétés de capitaux, des associations, des mutuelles sociales et des syndicats),
- Justifier des conditions de titres et diplômes légalement requis,
- Être inscrit au tableau de l'Ordre National des experts-comptables, commissaire aux comptes et comptable agréés,
- Prêter serment devant un tribunal territorialement compétent conformément aux dispositions de l'article 4 de la même loi. Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés prêtent serment devant le tribunal territorialement compétent de leur domicile en les termes suivants :

أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أكتم سر المهنة و
أسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف

1.2. Les conditions d'exercice de la profession

➤ Procédure de nomination

La loi 88-01 de même que la loi 88-04 du 12/01/1988, ont prévu la nomination d'un commissaire aux comptes au moins dans toutes les entreprises publiques économiques sans exception et ce, quels que soient leur forme juridique ou leur importance. La nomination du commissaire aux comptes peut être effectuée :

- Soit, par les actionnaires dans les statuts ou par l'assemblée générale,
- Soit, par ordonnance du président du tribunal de commerce.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

Nomination par les actionnaires : La nomination statutaire n'est prévue que dans le cas d'une constitution instantanée de la société, conformément aux dispositions de l'article 610 du code de commerce, qui stipule à cet effet, que : « les premiers administrateurs et les premiers commissaires aux comptes sont désignés dans les statuts ».

Quant à la nomination par l'assemblée générale constitutive, elle est prévue dans les cas où la constitution de la société et successives, où l'assemblée constitutive doit se réunir pour notamment, constater la libération du fond social, adopter les statuts et nommer les premiers administrateurs et les premiers commissaires aux comptes.

Nomination par voie de justice : elle est prévue dans 2 cas :

- En cas de carence de l'assemblée générale.
- En cas d'empêchement au de refus du commissaire aux compte.

Il y a lieu, cependant, de noter qu'en l'absence de précision dans les textes, cette procédure apparaît, essentiellement transitoire, car l'assemblée des actionnaires est souveraine et peut toujours se réunir pour désigner un autre commissaire au lieu et place de celui désigné par justice. Ce dernier est, en effet, investi d'une mission normale mais avec un mandat provisoire jusqu'à la confirmation de son maintien ou la nomination d'un autre par l'assemblée des actionnaires. Celui-ci ne demeurera en fonction que pendant la durée qui le sépare du terme du mandat de son prédécesseur.

Quant au nombre de commissaires à désigner, les lois précitées consacrent le principe de la liberté du nombre de commissaires pour toutes les entreprises, à l'exception cependant, des banques et des établissements financiers où le nombre est fixé à un minimum de deux commissaires.

➤ **La durée du mandat**

La durée du mandat du commissaire aux comptes est triennale dans les entreprises publiques par action, aussi bien que dans les entreprises publiques à responsabilité limitée.

L'article 678 du code de commerce stipule à cet effet que : « l'assemblée générale des actionnaires désigne pour 3 ans un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis sur la liste des experts agréés ».

Une seule exception existe, cependant, celle relative à la durée du mandat du commissaire nommé par l'assemblée des actionnaires en remplacement d'un autre pour des motifs tels que l'empêchement, le refus, la démission, etc. L'intervention de ce commissaire est

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

en effet, limitée dans le temps ; il ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

Au-delà de deux mandats consécutifs, la nomination du même commissaire ne peut intervenir moins de 3 années après la cessation des fonctions.

En n'instituant qu'un seul renouvellement du mandat, le législateur a voulu certainement renforcer encore plus l'Indépendance du commissaire aux comptes, car un renouvellement illimité dans beaucoup de cas, faire courir au commissaire le risque de dépendance et une telle situation est susceptible, sinon d'altérer sa liberté de jugement, du moins d'influencer son comportement devant des cas délicats.

➤ **Cas de cessation de fonction**

Les causes de cessation de fonction du commissaire aux comptes, prévues par les textes, sont de deux ordres :

Les causes normales : La cessation normale des fonctions du commissaire est l'expiration de son mandat qui prend fin, en principe, après la réunion de l'assemblée générale qui statue sur les comptes du troisième exercice.

Les causes imprévues ou exceptionnelles : il peut s'agir principalement du décès, de l'empêchement (éloignement, incapacité...) de la démission et de la révocation.

Il est utile de préciser quelques aspects des deux dernières causes de cessation de fonctions, à savoir la démission et la révocation.

La démission : “Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de 3 mois et fournir un rapport sur les contrôles effectués et constatations relevées. La démission ne doit pas avoir pour motif de le soustraire à des obligations légales”.²¹

Le recours à cette solution, doit être cependant légitime et ne doit avoir lieu que dans des cas extrêmes, tel que :

- L'incapacité physique ou légale d'exercice,
- L'existence de situations susceptibles d'altérer l'impartialité et la liberté d'opinion du commissaire aux comptes,

²¹ L'article 46 de la loi 91-08 du 27 avril 1991 relative aux trois professions

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- La volonté délibérée des dirigeants de laisser la situation comptable de l'entreprise se dégrader malgré les recommandations et appels du commissaire aux comptes,

La révocation : Le mandat peut à tout moment et nonobstant toute convention contraire, être révoqué ou restreint. Toutefois, si le mandat est rémunéré, le mandant doit indemniser le mandataire du préjudice qu'il éprouve du fait de la révocation intempestive ou sans juste motif.

➤ **Rémunération du commissaire aux comptes**

« Les honoraires des commissaires aux comptes sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des actionnaires en accord avec le ou les commissaires aux comptes conformément aux tarifs établis par les autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national dans le cadre de la législation en vigueur »²². En dehors de ces honoraires, les commissaires aux comptes ne peuvent recevoir rémunération avantageuse sous quelque forme que ce soit.

Tableau 4: Barème des honoraires des commissaires aux comptes²³

MONTANT TOTAL BRUT DU BILAN ANNUEL	NOMBRE NORMAL D'HEURE DE TRAVAIL	HONORAIRES EN Km/D.A (*)
Jusqu'à moins de 50 millions de DA	80 à moins de 160	40 à moins de 80
De 50 millions à moins de 100 millions de DA	160 à moins de 240	80 à moins de 120
De 100 millions à moins de 200 millions de DA	240 à moins de 340	120 à moins de 170
De 200 millions à moins de 400 millions de DA	340 à moins de 460	170 à moins de 230
De 400 millions à moins de 800 millions de DA	460 à moins de 600	230 à moins de 300
De 800 millions à moins de 1.600 millions de DA	600 à moins de 760	300 à moins de 380
De 1.600 millions à moins de 3.200 millions de DA	760 à moins de 1.030	380 à moins de 515
De 3.200 millions à moins de 6.400 millions de DA	1.030 à moins de 1.400	515 à moins de 700
De 6.400 millions à moins de 12.800 millions de DA	1.400 à moins de 1.800	700 à moins de 900
De 12.800 millions à moins de 25.600 millions de DA	1.800 à moins de 2.400	900 à moins de 1.200
au-delà de 25.600 millions de DA, à ajouter à 2.400H 2%, soit 48H pour chaque tranche supplémentaire de 5.000 millions de DA jusqu'à un maximum de 4.500H	Maximum 4.500 heures	Maximum 2.250

Source : Journal officiel de la république Algérienne, 14/01/2007.

²² L'article 44 de la loi 91-08 du 27 avril 1991

²³ Journal officiel de la république Algérienne, 14/01/2007.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

* Obtenues en multipliant le volume horaire par le taux horaire de 500DA

2. Les qualités professionnelles et morales requises.

2.1. La compétence

La compétence, qui se traduit par la formation théorique et pratique, est une qualité essentielle sans laquelle :

- La protection offerte aux actionnaires et aux tiers ne serait pas suffisamment garantie,
- L'indépendance du commissaire aux comptes, notamment, intellectuelle vis-à-vis des dirigeants et cadres de l'entreprise, serait douteuse. *

Le commissaire aux comptes, de par l'importance et la complexité des missions qui lui sont confiées, doit être, en effet, non seulement un homme de discernement, mais aussi et surtout un homme apte sur le plan intellectuel notamment, à dominer les questions et problèmes, aussi variés que complexes, auxquels il est confronté régulièrement dans l'exercice de ses missions.

Ces qualités et aptitudes lui sont acquises grâce à sa formation pluridisciplinaire, théorique et pratique, qui englobe principalement trois séries de connaissances :

- Des connaissances comptables approfondies, complétées par une bonne maîtrise de l'organisation comptable et des techniques d'audit,
- Des connaissances en économie générale et d'entreprise suffisantes pour lui permettre d'appréhender l'entreprise,
- Des connaissances en droit des affaires suffisantes pour lui permettre également d'appréhender le contenu exact de ses missions et de ses responsabilités.

2.2. L'indépendance

Le commissaire aux comptes, pour pouvoir jouer pleinement et efficacement son rôle, qui est d'ordre public de garant de la légalité et de la fidélité des comptes, doit jouir d'une indépendance effective à l'égard des organes de l'entreprise contrôlée et doit éviter les situations susceptibles d'influencer son jugement.

L'indépendance du commissaire aux comptes est nécessaire pour au moins trois raisons :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Les dirigeants de l'entreprise, qui sont mandatés par les propriétaires du capital détiennent par la loi des pouvoirs très étendus et peuvent même engager l'entreprise pour les actes qui dépassent l'objet social,
- Les dirigeants de l'entreprise publique ne sont pas tenus, comme dans les sociétés privées, d'être propriétaires d'un lité à la garantie de leur gestion,
- Les travailleurs, dont la participation à la gestion de l'entreprise est consacrée par la loi, n'accepteront d'accorder de la crédibilité qu'à une opinion émanant d'un professionnel jouissant d'une réelle neutralité à l'égard de toutes les parties.

Le cabinet d'audit et de comptabilité doit être indépendant financièrement et de tout point de vue dans ses relations avec ses clients.

2.3. La moralité

En contrepartie du rôle important que lui ait assigné le législateur et de la confiance que placent en lui tous les utilisateurs de son produit, le commissaire aux comptes doit nécessairement présenter toutes les garanties de moralité, notamment :

- Le sens aigu des responsabilités,
- La conscience professionnelle,
- Le secret professionnel,
- Le respect des lois, des règlements et des règles de déontologie professionnelle.

Ces qualités morales, qui sont intimement liées à l'indépendance et la compétence, sont garanties par les autorités professionnelles qui doivent réglementer l'accès à cette profession et veiller au respect des règles d'éthique professionnelles.

En Algérie, l'ancien projet de décret portant des devoirs professionnels avait défini les qualités morales que doivent présenter les trois catégories de professionnels, par :

- L'indépendance, le désintéressement, la probité et la loyauté,
- Le sens aigu du service public,
- Le respect des lois et règlements en vigueur.

3. Les obligations et les responsabilités liées à la profession.

3.1. Les obligations liées à la profession

Le caractère légal de la mission censoriale du commissaire aux comptes exige de celui-ci un comportement particulier dans l'exercice de sa profession, tendant notamment, à renforcer

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

aux yeux de tous ceux qui accordent une confiance à son produit : son indépendance, condition nécessaire à l'objectivité et l'impartialité de son jugement, sa crédibilité.

- Les principaux aspects de ce comportement qui s'identifient en fait aux obligations auxquelles est astreint le commissaire aux comptes, portent sur :
- Le secret professionnel
- La non immixtion dans la gestion de l'entreprise contrôlée,
- La performance de la mission,
- L'obligation de diligence.

- **Le secret professionnel** Le commissaire aux comptes, de par la nature de sa mission qui lui donne légitimement accès à une quantité importante d'informations jugées souvent comme confidentielles, est un professionnel qui n'échappe pas à la règle auxquels sont soumis tous les dépositaires de secret (médecin, chirurgien, pharmacien...), à savoir l'obligation de secret professionnel. Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues par l'article 301 du code pénal.

La divulgation de secret professionnel qui relève du juge pénal en application des dispositions de l'article 301 du code pénal, est puni d'une peine d'emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 500 dinars à 5 000 dinars son auteur.

- **La non immixtion dans la gestion** Le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas participer à la gestion de l'entité contrôlée.

C'est ainsi que la loi 88-01 de la 12/01/88 portant autonomie de l'entreprise publique prévoit dans un article 58 que : « nul ne peut s'immiscer dans l'administration et la gestion de l'entreprise publique économique, en dehors des organes régulièrement constitués et agissant dans le cadre de leurs attributions respectives ».

Cependant, cela ne veut pas dire que le commissaire aux comptes doit éviter le dialogue avec les dirigeants ou exprimer des jugements de valeurs. Tout au contraire, il doit assumer un rôle pédagogique à l'égard des dirigeants et cadres de l'entreprise et susciter le dialogue à chaque fois où la situation l'exige, pour notamment, favoriser l'instauration d'un climat de collaboration et d'entente nécessaire à la réunion des conditions favorables au bon déroulement de sa mission.

- **La permanence de la mission** Les commissaires aux comptes peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns. Ils organisent leur

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

programme d'intervention autour de travaux à engager dès la nomination, de travaux à effectuer en cours d'exercice, de travaux à effectuer après la clôture des comptes et de travaux à effectuer ponctuellement, lors de la réalisation d'une mission particulière.

- **L'obligation de diligence** “Les experts comptables et les commissaires aux comptes ont une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyen et non de résultat”²⁴.

L'analyse de ces dispositions permet de déduire que le commissaire aux comptes, en acceptant la mission, ne doit en aucun cas s'engager envers l'entreprise contrôlée à atteindre un résultat précis, en l'occurrence la certification de l'exactitude des comptes annuels. Il est tenu, en revanche, d'être diligent en faisant preuve de compétences et de méthode dans la conduite de sa mission et d'effectuer des contrôles suffisants pour se forger une opinion motivée sur la régularité la sincérité des états financiers soumis à son examen.

Dans ce cadre, il est nécessaire que l'approche à adopter, doit inclure entre autre, les diligences suivantes :

- L'acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise,
- L'analyse et l'appréciation du dispositif de contrôle interne. Cette évaluation permet au commissaire de déterminer la nature et l'étendue des contrôles eut égard aux seuils de signification retenus,
- Un bon usage des techniques appropriées pour chaque cas d'espèces : l'examen analytique, l'examen documentaire, la circulation...etc.
- La prudence dans les appréciations.

3.2. La responsabilité du commissaire aux comptes

L'étude du régime de la responsabilité du commissaire aux comptes, doit couvrir les facettes ci-après de la responsabilité : La responsabilité civile, la responsabilité pénale et la responsabilité disciplinaire.

3.2.1. La responsabilité civile

En vertu de l'article 49 de la loi N° 91-08 "Les experts comptables et les commissaires aux comptes ont une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non

²⁴L'article 49 de la loi 91-08 du 27/04/1991.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

de résultats" c'est-à-dire qu'on ne peut pas lui reprocher une faute dès lors qu'il met en œuvre l'ensemble des procédures et des règles applicables en terme d'audit comptable.

Aux termes de l'article 45 la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991, "Les commissaires aux comptes sont responsables envers la société ou l'organisme des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé les infractions en conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance". De son côté l'article 715 bis 14 du Code de commerce stipule que : « Les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables, des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la République ».

Les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes engage sa responsabilité à l'égard de la personne morale contrôlée, des actionnaires, associés, sociétaires ou membres ou encore à l'égard des tiers sont celles du droit commun de la responsabilité civile.

3.2.2. La responsabilité pénale

« La responsabilité pénale des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptes agréés peut être engagée conformément au code de procédure pénale pour tout manquement à une obligation légale ²⁵ ».

Le manquement aux obligations légales dont il est question dans cet article, peut porter sur une multitude d'infractions concernant non seulement la fonction de contrôle mais aussi les sociétés commerciales.

²⁵ L'article 52 de la loi 91-08 du 27/07/1991.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

Selon le cas, les commissaires aux comptes peuvent être concernés soit directement par de nombreux délits en raison de certaines obligations inhérentes à leur fonction, soit indirectement, comme complice, pour des délits pouvant être commis par les dirigeants sociaux.

➤ **Délits Inhérent à la fonction de commissaire aux comptes** Il s'agit des délits suivants prévus par le code de commerce :

- Délit relatif aux incompatibilités,
- Délit d'information mensongère,
- La violation du secret professionnel,
- Délai relatif aux filiales et participation,
- Délai de non révélation des faits délictueux au procureur de la République.

➤ **Les complicités des délits commis par les dirigeants sociaux**

Les commissaires aux comptes peuvent être tenus pour complices des délits commis par les administrateurs sociaux en leur pourtant, en connaissance de cause, et assistance dans la consommation des lectures.

Il s'agit en général des délits relatifs aux maniements de fond et de délits spéciaux, tels que l'escroquerie, l'abus de confiance, la distribution de dividendes fictifs, la publication de faits faux...etc.

3.2.3. La responsabilité disciplinaire

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes peut être engagée devant l'Ordre Nationale pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles.

En dehors de ce cadre général de la responsabilité disciplinaire, la réglementation en vigueur est muette quant à la nature des fautes disciplinaires, à l'exercice de l'action et aux différentes catégories de sanction susceptibles d'être prononcées à l'encontre des commissaires indisciplinés.

Néanmoins, l'expérience en matière de discipline professionnel de Conseil supérieur de la technique comptable, ainsi que celle des institutions similaires qui existent de par le monde, permettent d'avancer les situations ci-après pouvant entraîner des sanctions disciplinaires

- Infractions aux lois et règles professionnelles,
- Négligence professionnelle grave,

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Comportement contraire à la probité ou à l'honneur de la profession, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession : les manquements à l'honneur sont traditionnellement considérés comme des fautes disciplinaires dans les professions soumises à discipline. Une telle pratique est bien entendu suivie à l'égard des CAC.

Quant aux sanctions, elles sont en nombre de quatre, à savoir :

- L'avertissement.
- La réprimande.
- La suspension à temps.
- La radiation.

Section 03 : Modalités et missions de commissaires aux comptes

Un commissaire aux comptes nouvellement inscrit doit commencer par opter pour un mode d'exercice de la profession. Après avoir opéré une classification sommaire des différents modes d'exercice possibles, nous évoquerons les enjeux dont la prise en compte est susceptible d'orienter le choix du professionnel, et distinguer les différentes missions qui régissent le commissaire aux comptes.

1. Modalités d'exercer la profession

1.1. Classification

On peut distinguer trois modes d'exercice du commissariat aux comptes :

- L'exercice dans une structure d'exercice en nom propre ;
- L'exercice dans une société unipersonnelle, EURL ;
- L'exercice au sein d'une société pluripersonnelle.

➤ Exercice dans une structure d'exercice en nom propre

Les liens capitalistiques entre le commissaire aux comptes et d'autres commissaires inscrits. Sans doute certains praticiens exclusivement spécialisés en commissariat aux comptes peuvent-ils opter pour ce mode d'exercice de la profession. De manière plus générale, celui-ci est néanmoins retenu par des commissaires aux comptes détenant un nombre limité de « mandats », qui exercent cette activité en complément d'une activité d'expertise comptable exercée à titre principal. Sauf exception, la clientèle correspondant à ce mode d'exercice sera constituée de petites entreprises, dans lesquelles le commissaire aux comptes signataire sera fortement

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

impliqué : il interviendra soit seul, soit assisté d'un ou deux collaborateurs et d'un secrétariat, en recourant le cas échéant aux services de sa société d'expertise comptable.

Le recours à un cabinet d'expertise comptable dans lequel le commissaire aux comptes titulaire du mandat est associé peut-être envisagé pour pallier une insuffisance de moyens de la structure d'exercice professionnel de ce commissaire aux comptes.

➤ **Exercice dans une société unipersonnelle**

L'exercice dans une société unipersonnelle ne se différencie guère sur le plan pratique de l'exercice dans une structure en nom propre tant au regard de l'absence de liens capitalistiques avec d'autres commissaires aux comptes inscrits que des caractéristiques de la clientèle. Juridiquement en revanche, dans une EURL, c'est la personne morale qui est titulaire du mandat et non le commissaire aux comptes associé unique. L'exercice est sociétaire du fait même de l'existence de la personne morale et si, en cours de mandat, la société devient pluripersonnelle, il n'y a pas changement de titulaire du mandat à cette occasion.

➤ **Exercice dans une société pluripersonnelle**

L'exercice dans une société pluripersonnelle se caractérise par l'association dans une société civile ou commerciale d'au moins deux professionnels, qui mettent en commun leur savoir-faire et tout ou partie de leurs intérêts financiers pour s'adapter à leur clientèle et répondre de façon efficace à leur demande.

Alors que le praticien exerçant dans une structure en nom propre ou dans une société unipersonnelle est le plus souvent isolé (même s'il peut être assisté de professionnels inscrits mais non associés), le professionnel qui opte pour l'exercice collégial est toujours associé à un ou plusieurs de ses confrères. Sa clientèle pourra réunir des entreprises de toutes tailles, allant de l'entreprise familiale suivie par un expert-comptable à la société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé. La catégorie correspondant à ce mode d'exercice présente donc un caractère très hétérogène, la diversité pouvant résulter à la fois du nombre de professionnels associés dans la structure et de la composition de la clientèle.

Bien qu'il n'y ait pas de limite théorique au nombre d'associés d'une société de commissaires aux comptes et que la couverture géographique puisse être étendue par la création de bureaux secondaires, l'unicité de la structure juridique s'accorde avec une implantation généralement locale ou régionale, parfois nationale, jamais internationale. Aussi bien le

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

développement de l'activité exercée dans le cadre d'une société va-t-il souvent de pair avec l'adhésion à un réseau ou avec le rattachement à un groupement ou une association technique de professionnels.

1.2. Enjeux

Les enjeux liés au choix du mode d'exercice de la profession sont multiples et le commissaire aux comptes doit arbitrer entre eux pour retenir le mode d'exercice le mieux adapté à son activité. Sans prétendre à l'exhaustivité, on peut dire que le mode d'exercice idéal, s'il existait, devrait présenter les caractéristiques suivantes :

- Mettre à la disposition du professionnel un cadre juridique, fiscal et social adapté à son activité ;
- Préserver le caractère libéral de l'exercice professionnel ;
- Être compatible avec la mise en place de compétences en rapport avec l'activité exercée ;
- Doter le professionnel d'une infrastructure permettant de répondre aux besoins de sa clientèle ;
- Répondre aux attentes éventuelles des clients et des marchés en termes de notoriété de signature.

1.3. Formes juridiques

Ayant choisi, en fonction de sa situation et de sa stratégie personnelle, entre le mode d'exercice individuel ou collégial, le commissaire aux comptes doit également opter pour un cadre juridique d'exercice de la profession. Le législateur a laissé dans ce domaine une grande latitude de choix au commissaire aux comptes.

Nous décrirons succinctement les principales caractéristiques des formes juridiques entre lesquelles, compte tenu de ces principes, le professionnel peut opérer un choix :

- Entreprise individuelle ;
- Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ;
- Société d'exercice libéral à responsabilité limitée unipersonnelle ;
- Société par actions simplifiée unipersonnelle ;
- Société civile professionnelle ;
- Société civile de droit commun ;
- Société civile de moyens ;
- Société à responsabilité limitée pluripersonnelle ;

- Société anonyme ;
- Société par actions simplifiée pluripersonnelle ;
- Société d'exercice libéral pluripersonnelle ;
- Société en participation d'exercice libéral ;
- Groupement d'intérêt économique.

1.4. Exercice du commissariat aux comptes en société

Les modalités d'exercice de la profession recensent un certain nombre d'aspects pratiques qui sont à prendre en compte par les professionnels ayant opté pour l'exercice en société. Nous les distinguant successivement :

- La rédaction des statuts de la société
- Les règles de fonctionnement de la société
- Les conséquences pratiques des mouvements pouvant intervenir dans l'actionnariat de la société
- L'incidence sur l'actionnariat de la société de la suspension ou de la radiation d'un associé
- La survenance d'événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation

2. Missions générales ou permanente :

- **La certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels** : au terme de l'alinéa 1 de l'article 28 de la loi 91-08 précitée, le commissaire certifie que les comptes de l'entreprise sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des résultats des opérations de la situation financière et du patrimoine.

A la certification traditionnelle portant sur la régularité et la sincérité des comptes , le législateur algérien a l'instar des législateurs étrangers , a ajouté la recherche de l'image fidèle , sont toute fois , donner des précisions quant à son contenu , ni d'ailleurs , a celui des autres nations , lisant ainsi le professionnel , a responsable des comptes et commissaires aux comptes , évoluer dans une situation caractériser par des interprétations disparaitre rendant difficile toute identité de vue dans l'appréciation de ces critères d'établissement des comptes .

Si on essaie, cependant, d'approcher ces trois notions, on se basant sur les normes professionnelles et édictées par les institutions régionales et internationales de normalisation, on constatera qu'il est plus ou moins facile de cerner les notions de régularité et de sincérité. Par contre, la notion d'image fidèle est difficile à cerner, notamment dans un contexte où les règles et principes comptables, sont codifiés et où la comptabilité doit transcrire le droit.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

Dans ce cadre, il est utile de citer la définition, qui a, d'ailleurs, tranché entre les deux approches, retenue par le plan comptable révisé français : « la sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations ».

La notion d'image fidèle : notion d'origine anglo-saxonne « true and fairview » a été introduite en Europe par la 4^{ème} directive européenne. Cette notion qui accorde la prééminence à la réalité sur l'apparence juridique, sera difficilement applicable en Algérie où il est expressément interdit de déroger à la règle de droit.

Toutefois, en attendant que les autorités professionnelles se penchent sur la question, pour notamment, définir son contenu et d'adapter la réglementation comptable à cette nouvelle exigence, il serait utile pour les commissaires aux comptes de se référer à l'approche tenue par la 4^{ème} directive européenne, qui considère l'image fidèle, comme le principe à respecté lorsque la règle n'existe pas ou lorsqu'elle est insuffisante pour traduire la réalité.

Le vide qui caractérise la doctrine comptable et la jurisprudence en la matière, doit inciter les autorités professionnelles, notamment le conseil de l'ordre national, à prendre des options sur le contenu de ces trois critères d'appréciation des états financiers et d'adapter la réglementation comptable pour mieux répondre aux nouvelles exigences.

➤ **Vérification des informations données dans le rapport de gestion des dirigeants :** au terme du deuxième alinéa de l'article 28 de la loi 91-08, le commissaire aux comptes doit vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion des dirigeants destinées aux actionnaires.

Contrairement au contenu de la mission assignée à son confrère français par exemple, le commissaire aux comptes algérien n'est pas tenu par la loi de procéder à la vérification des documents (inventaire, bilan de résultat, annexes ...) adressés aux actionnaires. Son rôle est limité uniquement à la vérification des aspects comptables du dit rapport.

Cette mission très allégée par le législateur, ne soulève donc aucune difficulté particulière quant à son exécution. Le référentiel auquel s'attachera le commissaire aux comptes pour apprécier la sincérité et vérifier la concordance des informations fournies est constitué

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

principalement par les documents comptables qu'il aura déjà examinés dans le cadre de sa mission de certification.

Il y'a lieu toute fois, d'insister sur le fait que ces vérifications ne doivent en aucun cas conduire le commissaire aux comptes à porter des jugements sur les conclusions et commentaires du conseil d'administration.

En outre, dans la pratique, le recours à l'utilisation de normes professionnelles internationales met le commissaire aux comptes dans l'obligation d'examiner tous les documents adressés aux actionnaires.

➤ **Appréciation des conventions particulières :** Cette mission est prévue par l'article 28 de la loi

91-08 dans son alinéa 3, qui dispose que le commissaire aux comptes est chargé : « d'apprécier les conditions de conclusions de conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affilié ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de ladite entreprise ont un intérêt directe ou indirecte ».

La législation en la matière, sommet les conventions, à l'exclusion bien entendu de celle dite normale, sous peine de nullité a l'autorisation prêtable de l'assemblée des actionnaires. Elle interdit expressément, par contre, pourtant sur des emprunts auprès de l'entreprise, sur des découverts en comptes courants et sur des cautions et avals (article 627 de code de commerce).

Cette mission (définie par l'article 28 ci-dessus) se particularise, cependant, par rapport aux dispositions du code de commerce algérien (article 627 à 629), traitant des conventions particulières et même des dispositions de la loi française sur les sociétés commerciales du 24/07/1966, par le fait que :

- Le commissaire aux comptes n'a pas à s'intéresser aux conventions conclues directement sans interposition entre l'entreprise publique et l'un de ses administrateurs.
- Le commissaire aux comptes n'a pas uniquement un rôle d'information, mais aussi, d'appréciation des conventions au regard des dispositions légale et réglementaires.

Le rôle du commissaire ne consiste donc pas uniquement à informer l'assemblée des actionnaires en lui donnant dans son rapport spécial, toutes les indications nécessaires pour lui permettre d'apprécier, en connaissance de cause, l'intérêt qui s'attache à la conclusion des

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

convention examinées. Il doit, en effet, aller au-delà de la simple information pour donner son appréciation sur les conditions de conclusion des dites conventions.

Cette extension du rôle du commissaire est susceptible de soulever des difficultés particulières pour le commissaire aux comptes qui verra sa mission se compliquer par une sorte d'immixtion dans la gestion de l'entreprise contrôlée à laquelle il n'est pas accoutumé. Il doit, par conséquent, dans la conduite de ses investigations (consultation du registre des délibérations du conseil d'administration, l'examen de ces comptes d'emprunts et comptes courants, etc. ...), être guidé par une démarche méthodique et prudente issue des normes professionnelles pour, notamment, éviter de sortir du cadre de ses prérogatives.

Même en l'absence de convention particulière, cette mission doit être clôturée par un rapport spécial qui sera transmis à l'assemblée des actionnaires conformément aux dispositions de l'alinéa 3 de l'article 627 du code de commerce.

➤ **Prévention des difficultés des entreprises publiques :** En vue d'éviter aux actionnaires et aux pouvoirs publics d'intervenir après coup, souvent très en retard, dans les crises financières susceptibles de menacer la survie des entreprises publiques autonomes, le législateur a investi le commissaire aux comptes d'une nouvelle mission de surveillance et d'alerte.

Cette nouvelle mission est confiée à la loi 91-08 dans son article 28, alinéa 4, qui prévoit que le commissaire aux comptes doit informer l'organe habilité de toute insuffisance de nature à compromettre la continuité de l'exploitation des entreprises qu'il contrôle et dont il a pu avoir connaissance.

Cette mission qui est évidente et nécessaire dans cette phase d'assainissement et de redémarrage des entreprises publiques, risque de poser quelques problèmes aux commissaires aux comptes en raison, notamment, de l'absence de grille d'analyse des indicateurs clés de l'état de santé de l'entreprise publique.

Les autorités professionnelles doivent, par conséquent, préciser la nature des insuffisances pouvant affecter la continuité de l'exploitation et la procédure d'alerte que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes.

Il y a lieu, cependant, de préciser que cette mission ne doit pas être mal interprétée, car l'expression « dont il a pu avoir connaissance » ne contraint pas le commissaire à procéder à

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

des contrôles systématiques en vue de détecter d'éventuelles insuffisances, il est tenu par contre, à adopter une conduite vigilante et à avoir présent à l'esprit, tout au long de sa mission de certification, les critères défavorables susceptibles d'alerter la continuité de l'entreprise.

Dans le choix des critères défavorables, il peut utilement s'inspirer du référentiel donné, à titre indicatif, par la compagnie nationale française des commissaires aux comptes dans sa note d'information n°7 de juin 1988. Cette note prévoit, en effet, trois catégories de critères défavorable :

- Les critères fondés sur la situation financière
 - Les critères fondés sur l'exploitation
 - Autres (social, environnement)
- **Les contrôles particuliers :** Le commissaire aux comptes est également chargé de procéder à certain contrôle particulier prévue par le code de commerce et dont les résultats doivent être consignés dans son rapport général. Il s'agit principalement des contrôles suivants :
- Le contrôle rémunération versées, Selon l'effectif total de l'entreprise (articles 651 et 819 du code de commerce) ;
 - Le contrôle des actions de garantie (article 619 du code de commerce) ; disposition non applicable actuellement aux entreprises publiques

3. Missions particulières (ou spéciales)

Comme il a été souligné précédemment, le législateur algérien a chargé les commissaires aux comptes d'une multitude de missions particulières, faisant d'eux de véritables gardiens de la légalité à l'intérieur de l'entreprise.

La présence du commissaire est désormais quasi-permanente dans les principaux évènements qui se produisent, tout au long de son mandat, dans la vie sociale de l'entreprise contrôlée.

Ces missions très variées et de nature temporaire, peuvent être résumées comme suit :

- Signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées à l'assemblée générale (article 680 du code de commerce) ;
- Convocation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires en cas de défaut de convocation par le conseil d'administration (article 644 du code de commerce) ;

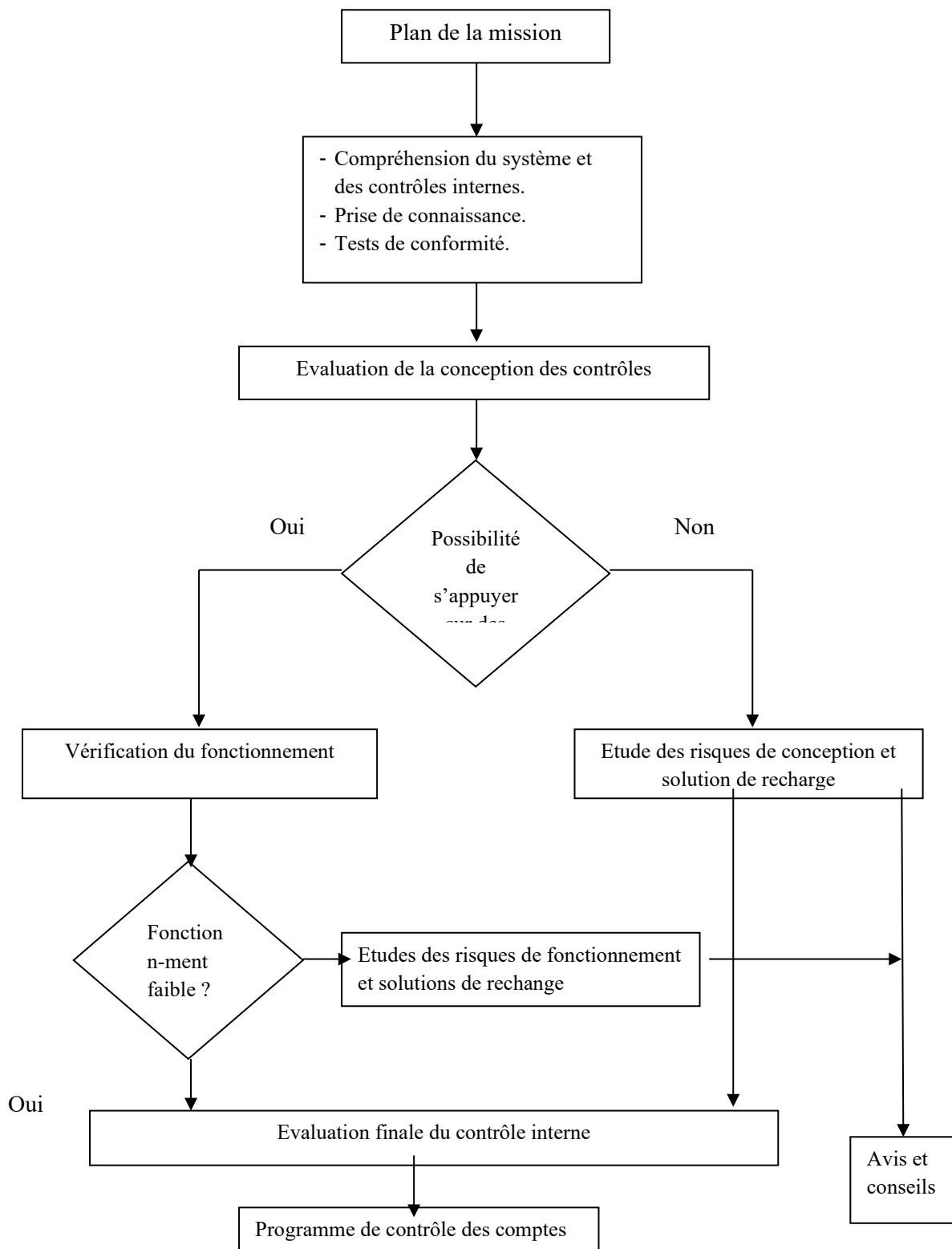
Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Intervention en cas de modification du capital social : la suppression du droit préférentiel de souscription en cas d'augmentation de capital (article 666 du code de commerce) et l'appréciation des causes et conditions de la réduction du capital (article 675 du code de commerce) ;
- Révélation des faits délictueux au procureur de la république (article 830 du code de commerce) ;
- Attestation que l'actif net est au moins égal au fonds social en cas de transformation de l'entreprise (article 686 du code de commerce) ;
- Certification du bilan servant au versement d'acomptes sur les bénéfices (article 723 du code de commerce) ;
- Appréciation des propositions d'une modification des formes et méthodes d'évaluation des comptes sociaux (article 717 du code de commerce) ;
- Examen des acquisitions de participations (article 731 du code de commerce).

En leur pourtant, en connaissance de cause, et assistance dans la consommation des lectures

Il s'agit en général des délits relatifs aux maniements de fond et de délits spéciaux, tels que l'escroquerie, l'abus de confiance, la distribution de dividendes fictifs, la publication de faits faux...

Figure 4: représentation schématique de la mission du commissaire aux comptes



Source : le commissaire aux comptes, Robert CASTELL, François PASQUALINI, édition ECONOMICA ;1995 ;P36.

Section 04 : la démarche et dossier utilisé par le commissaire aux comptes

La démarche d'audit financier est une démarche intellectuelle qui suit une progression logique en vue d'atteindre le niveau d'assurance requis pour permettre à l'auditeur de formuler son opinion sur les comptes. Elle repose sur une méthodologie dont les fondements sont communs à l'ensemble des auditeurs financiers, en dépit des personnalisations propres à chaque cabinet, notamment en ce qui concerne la terminologie utilisée.

1. Démarche du commissaire aux comptes

1.1. Démarche par phase

On peut distinguer les quatre phases suivantes après dans la mise en œuvre d'un audit financier :

- la phase préliminaire
- L'évaluation de la mise en œuvre et de l'efficacité du contrôle interne ;
- La mise en œuvre des contrôles sur les comptes ;
- La finalisation de la mission.

1.1.1. La phase préliminaire :

L'audit financier ne peut être mis en œuvre auprès d'une entreprise ou d'un groupe, d'une manière efficace et pertinente, qu'après une adaptation aux spécificités et particularités de l'entreprise contrôlée. Il en résulte la nécessité d'acquérir une connaissance et une compréhension réelle de l'activité de l'entreprise et de son environnement général, ainsi que des spécificités de son organisation.

- **Acceptation de la mission :** L'acceptation d'une mission par l'audit financier repose sur cinq éléments fondamentaux :
- La mission envisagée ne lui fait pas perdre son indépendance ; par corollaire ; le commissaire aux comptes n'est pas dans une des situations d'incompatibilité ou d'interdiction prévues par la loi vis-à-vis de l'entité qu'il envisage auditer ;
 - Il dispose de la compétence nécessaire pour mener à bien sa mission ;
 - Il dispose du personnel et du temps nécessaire ;
 - Il mesure les conséquences de risque importants qui existent dans l'entreprise : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompetent, conflits sociaux importants... ;
 - Il a pris contact avec son prédécesseur afin de connaître les raisons de non renouvellement du mandat de celui-ci.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- A ce stade, l'auditeur procède à un diagnostic d'audit. Il cherche à collecter un maximum d'information dans un minimum de temps pour juger si sa mission est réalisable, pour quels délais et pour quel budget. C'est à l'issue de cette phase que sera rédigée la première lettre de mission. Dans cette lettre, il synthétise ses conclusions (zone de risques, difficultés envisagées...etc.).
- **Eléments de connaissance et de compréhension** : La prise de connaissance porte d'une part sur l'activité et l'environnement de l'entreprise, d'autre part sur les éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit.
 - **Activité et environnement de l'entreprise** : L'activité de l'entreprise auditée détermine largement les zones de risques potentiels et, par voie de conséquence, l'orientation générale des travaux d'audit.
 - **Eléments de contrôle interne pertinents pour l'audit** : Une même activité peut être exercée selon des méthodes et des processus très différents, dépendant du mode d'organisation choisi par l'entreprise ou par le groupe audité.
- **Outils et techniques de prise de connaissance**
 - **Bases de données sectorielles** : La technique utilisée par l'auditeur pour se procurer des informations sur le secteur dans lequel intervient l'entreprise auditée consiste à consulter les diverses bases de données existantes en vue de se procurer les études disponibles. Il peut s'agir de bases de données gérées par les organismes professionnels du secteur (syndicats, associations, organismes de tutelle) qui souvent publient des études régulièrement mises à jour à partir de la compilation des informations transmises par leurs membres. Il peut également s'agir de bases de données constituées par des observateurs externes du secteur.
 - **Guides sectoriels de la CNCC** : L'auditeur aura également recours, le cas échéant, aux guides sectoriels publiés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes pour certains secteurs d'activité, comme le secteur des associations, fondations ou autres organismes sans but lucratif, les OPCVM, etc. L'utilisation de ces outils externes à l'entreprise contrôlée permet d'acquérir une connaissance de base des spécificités du secteur et des risques qui lui sont attachés.
 - **Informations sur l'entreprise contrôlée** : Plusieurs techniques peuvent être utilisées par l'auditeur en vue d'obtenir des informations sur l'entreprise contrôlée
 - Entretiens avec les dirigeants.
 - Entretiens avec les principaux cadres.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Visite des locaux.
 - Connaissance spécifique de l'environnement informatique.
 - Procédures analytiques.
 - Examen des principaux documents.
 - Observations physiques et inspections.
 - Entretien avec les précédents commissaires aux comptes.
- **Formalisation des travaux de prise de connaissance** Les travaux de prise de connaissance relatifs à l'entreprise contrôlée donnent lieu à constitution de dossiers permanents. Ceux-ci constituent la base des données récurrentes, régulièrement mises à jour, permettant aux équipes de conserver « en mémoire » la connaissance générale de l'entreprise et du secteur.
- **Organisation et conception de la mission** Une fois collectés les éléments indispensables de connaissance et de compréhension de l'entreprise, l'auditeur financier :
- Identifie et évalue le risque d'anomalies significatives ;
 - Finalise l'approche des risques par l'élaboration d'un plan de mission et d'une lettre de mission.
- **Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives** L'auditeur prend en considération les informations collectées dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement en vue d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives :
- Au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
 - Au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.
- **Finalisation de l'approche par les risques** La phase de prise de connaissance et d'approche des risques s'achève par la mise en œuvre des travaux de « Planification de l'audit » et « Lettre de mission du commissaire aux comptes », qui comprennent :
- L'élaboration d'un plan de mission ;
 - L'élaboration d'un programme de travail ;
 - La rédaction et l'envoi à la société d'une lettre de mission

1.1.2. L'évaluation de la mise en œuvre et de l'efficacité du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape indispensable de la démarche d'audit. Elle permet d'apprécier l'organisation et le système d'information qui concourent à la production des comptes soumis à la certification. Sont étudiées ci-après :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- La notion de contrôle interne ;
- La méthodologie d'évaluation du contrôle interne
- **La notion de contrôle interne** D'une manière générale, le champ d'application du contrôle interne est vaste et déborde largement les aspects financiers, puisqu'il a notamment pour objet l'amélioration des performances. Le contrôle interne peut se définir comme l'ensemble des procédures ou sécurités mises en place pour couvrir les risques mettant en péril l'ensemble des objectifs de l'entreprise (qualité de l'information financière, mais aussi développement du chiffre d'affaires, amélioration de la rentabilité, du climat social, etc.).
- **Méthodologie d'évaluation du contrôle interne** Identification des forces et faiblesses La démarche de l'auditeur est guidée par son évaluation du risque d'audit, c'est-à-dire du risque d'émettre une opinion erronée. L'auditeur procède en deux temps :
 - Dans un premier temps, il opère une évaluation « théorique » du contrôle interne, consistant à identifier les points faibles et les points forts ;
 - Il s'assure ensuite de la réalité des points forts pour donner un caractère définitif à son évaluation...
- **Les outils du contrôle interne** : Ces moyens sont constitués de l'ensemble d'outils humains, financiers, techniques, organisationnels que le responsable possède pour mener à bien un contrôle interne. Il existe deux types d'outils :
 - **Les outils d'interrogation** : sondages statistiques, interviews, outils informatiques, vérifications et rapprochements (questionnaire de CI, auto-évaluation du CI) ;
 - **Les outils de description** : observation physique, narration, organigramme fonctionnel, grille d'analyse des tâches.

1.1.3. La mise en œuvre des contrôles sur les comptes

Substance dont l'objectif est de collecter des éléments suffisants et appropriés pour pouvoir se prononcer sur le respect des assertions d'audit. Les diligences correspondantes doivent être intégrées dans la démarche d'audit.

L'auditeur devra effectuer des contrôles directs des comptes ainsi que des tests de validation ou substantifs. Ces tests de validation représentent le degré de preuves apportées par chacun et leurs évaluations.

- **Les différents types de tests de validation** : Les tests de validation peuvent être regroupés en quatre types principaux :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- **L'examen et l'observation** : se fait par le contrôle des livres et documents reflétant les opérations financières et les comptes, ainsi que les actifs physiques inscrits, par exemple : contrôle des amortissements, frais de personnel, résorption des frais préliminaires, etc. L'observation est une action qui consiste à suivre un processus de procédure effectué par d'autres dans le but de contrôler.
- **Les investigations, les confirmations directes et les déclarations de la direction** : les investigations, consistent à rechercher des informations fournies par l'entreprise ou par son environnement externe. Cette recherche se fera par des entretiens oraux avec les responsables et demandes écrites auprès des tiers. Les confirmations directes consistent à demander souvent par écrit certaines informations ou la confirmation des informations à des tiers extérieurs à l'entreprise auditée. Les déclarations de la direction constituent une place importante des techniques d'investigation car un grand nombre de déclarations sont reçues par l'auditeur sur des sujets variés qui constituent des preuves d'audit, cependant ils ne doivent pas se substituer à d'autres moyens de preuves mais plutôt être confrontés.
- **La lettre de confirmation** : Lorsque l'auditeur ne dispose plus d'aucun moyen de contrôle, il est obligé de s'appuyer sur des affirmations rédigées par la direction pour confirmer ses déclarations orales. Ces déclarations écrites sont un complément de preuve justifiant les recherches de l'auditeur dans certains domaines et les réponses reçues. Les caractéristiques de la lettre de confirmation montrent le caractère limité que peut avoir l'auditeur pendant l'exercice de sa mission : lorsque l'auditeur ne dispose d'aucun moyen de contrôle, il est donc obligé de s'appuyer sur des affirmations.
- **Les calculs** : L'auditeur est amené à vérifier l'exactitude arithmétique des informations en refaisant le calcul.
- **L'examen analytique** : Connue comme étant « l'examen qui désigne les techniques utilisées pour déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes. ». Les techniques de l'examen analytique sont utilisées lors de la préparation de la mission pour détecter les informations nécessitant un examen particulier et aussi pour s'assurer de la cohérence des comptes annuels à la fin de l'audit.
- **La fiabilité des preuves tirées des tests de validation** : Fiabilité des preuves reçues des différents tests de validation dépend des trois facteurs suivants :

L'origine de l'information : Les principes suivants permettent de hiérarchiser les preuves obtenues :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Une preuve externe (confirmations et documents reçus d'un tiers) est plus fiable qu'une preuve interne, car l'entreprise n'a pas les moyens de modifier ces informations comme elle peut le faire avec ceux qu'elle établit.
- Une preuve émise par l'entreprise est plus fiable lorsque le contrôle interne est efficace.
- Une preuve reprise par un document ou une déclaration écrite est plus fiable que celle d'une déclaration orale.

La date de réalisation des tests de validation : La date à laquelle sont effectués les tests de validation peut avoir lieu avant ou après la fin de l'exercice comptable. Parmi les tests qui peuvent être réalisés avant la date de clôture : vérification des calculs de prix de revient, travaux préparatoires sur les provisions et aux calculs des amortissements, contrôle de certaines opérations ponctuelles comme les opérations sur les investissements, emprunts, etc. Il existe des tests tels que ceux portant sur la séparation des exercices et l'évaluation des dettes et créances en devises qui ne peuvent être effectuées avant la fin de l'exercice. Ce qui contribue à la qualité d'une preuve d'audit est en partie déterminé par la date à laquelle le test a été réalisé.

L'étendue des tests : La fiabilité des preuves tirées des tests est liée au nombre de transactions testées en nombre et en valeur.

➤ **L'évaluation des résultats des tests :** Les travaux d'analyse tirés par les différents tests et la mise en œuvre des différentes techniques d'audit permettent de tirer une première synthèse au niveau de l'objectif d'audit visé : l'auditeur doit être en mesure de décider si l'objectif visé est atteint ; pour cela il doit analyser les erreurs ou inexactitudes constatées en tenant compte des éléments suivants :

- L'erreur délibérée : peut avoir une incidence sur le déroulement de l'audit : cela peut engendrer une extension de la mission car elle peut avoir pour origine une fraude.
- L'erreur involontaire peut être dissimulée, le renforcement du contrôle se fera sur les opérations réalisées par cette personne et susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes.
- L'auditeur doit chercher l'explication de l'inexactitude constatée.
- L'auditeur doit examiner l'impact des erreurs sur les comptes annuels.

1.1.4. Finalisation de la mission

Au terme de la mise en œuvre des contrôles de substance, l'auditeur est en mesure de se prononcer sur le respect des assertions d'audit relatives aux soldes et enregistrements. Dans la phase de finalisation, l'auditeur accomplit les travaux qui lui permettront de se prononcer sur les assertions relatives à l'information financière et d'émettre une opinion sur les états financiers.

Ces travaux comportent :

- Le contrôle des événements postérieurs à la clôture ;
 - L'obtention de déclarations de la direction ;
 - Les travaux de synthèse
- **Contrôle des événements postérieurs à la clôture** Des événements de natures diverses peuvent survenir entre la date de clôture et la date d'approbation des comptes. Certains peuvent avoir des conséquences significatives sur la situation financière de la société. Les notions de sincérité et d'image fidèle imposent de tenir compte de tels événements jusqu'à la date d'approbation des comptes.

Les événements intervenant après la clôture posent des questions différentes selon qu'ils affectent positivement (dénouement heureux d'un litige par exemple) ou négativement (dépôt de bilan d'un client important par exemple) la situation financière et selon qu'ils nécessitent, ou non, un traitement comptable spécifique ou une information particulière.

- **L'obtention de déclarations de la direction** L'auditeur obtient tout au long de sa mission les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion et obtenir « l'assurance raisonnable » lui permettant de délivrer sa certification.

Parmi les techniques utilisées pour obtenir cette assurance figure l'obtention d'informations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques de la part des dirigeants et salariés de l'entreprise.

Les informations obtenues de l'entreprise l'ont été pendant longtemps sous la forme d'une « lettre d'affirmation » établie par le dirigeant et contenant ses déclarations. Bien que ce terme reste en pratique communément utilisé par la doctrine et les professionnels, la norme d'exercice professionnel retient le terme de « déclarations de la direction », prenant en compte le fait que l'établissement d'une lettre d'affirmation ne constitue plus désormais la seule modalité possible de la mise en œuvre de ces déclarations.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

Objectif : Les déclarations de la direction constituent à la fois un élément de preuve, un procédé de confirmation complémentaire et un moyen de communication entre le commissaire aux comptes et les dirigeants.

➤ **Travaux de synthèse** Parvenu au terme de sa mission, l'auditeur financier préalablement à l'émission de son opinion sous forme d'un rapport, doit finaliser ses travaux de synthèse.

Les travaux de synthèse comprennent notamment :

- La finalisation des travaux ;
- L'établissement de la note de synthèse
 - **Finalisation des travaux :** A l'issue des travaux, la supervision finale des dossiers doit permettre au commissaire aux comptes de s'assurer que l'ensemble des travaux ont été menés conformément à la planification de la mission et au programme de travail élaborés ; il ne saurait y avoir de points de discussion non résolus, ni de risque résiduel qui n'auraient fait l'objet de travaux appropriés. Une vérification de l'éclaircissement des derniers problèmes en suspens traités dans les dossiers doit donc être effectuée pour s'assurer de l'exhaustivité des diligences et de leur cohérence.
 - **L'établissement de la note de synthèse :** La note de synthèse est un document essentiel qui permet de récapituler l'ensemble de la démarche d'audit et de justifier l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre d'apporter une réponse aux questions et aux axes d'intervention définis dans le plan de mission. A titre purement indicatif, la note de synthèse pourra comporter :
 - Un rappel des principaux enseignements tirés des procédures analytiques mises en œuvre (activité de l'entreprise, faits marquants de l'exercice, chiffres clés de l'exercice...) ;
 - Un rappel des éléments fondamentaux de la stratégie d'audit définie dans le plan de mission, et notamment des risques identifiés dans la phase de prise de connaissance générale ; - un résumé des résultats des contrôles (forces et faiblesses de contrôle interne, points d'audit issus des contrôles, aspects juridiques et fiscaux éventuellement relevés...) ;
 - Un rappel du seuil de signification et une synthèse des ajustements et reclassements d'audit (tableau d'impact) ;
 - Une mention des incertitudes éventuelles et des changements de méthode identifiés ;

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- La nature de l'opinion et des rapports à émettre, les points à suivre sur l'exercice suivant.

➤ Rapport sur les comptes

Parvenu au terme de sa mission, le commissaire aux comptes émet son opinion sous forme d'un rapport. Ce rapport sur les comptes est le compte-rendu de l'exécution de sa mission. Un rapport d'audit sur les comptes peut être émis au terme d'une mission de certification légale, d'une mission d'audit entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou encore, en dehors du cadre légal, au terme d'une mission d'audit purement contractuelle.

1.2. Démarche du commissaire aux comptes par cycle

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.

1.2.1. 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 consiste à vérifier :

- 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.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- 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.

1.2.2. 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 comptables²⁶.

➤ **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
- 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.
- 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.

➤ **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 ;

²⁶Bertin,E, Godweski CH et Khelass I, R, p643.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Établir un état sur les sorties (les destructions, vols, ...) voir les factures, les procès-verbaux de destructions, les déclarations de pertes en cas de vol ;
- Il vérifie les frais et les dépenses relatives aux éléments incorporels.
- **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.
- **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 paiement, 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, 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.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

➤ **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-verbal et le compte de caisse et l'état de rapprochement.
- Analyser le suivi des actions et tous types de bons et de placements.

➤ **Comptes de charges :** Le commissaire aux comptes est forcément assujéti 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.
- 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.
- **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

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

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 ;
- 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.

2. Documentation du travail et rapport de l'audit

2.1. Document de travail

Tout contrôle non documenté est un contrôle non effectué²⁷. L'aspect permanent 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 cour de la mission²⁸.

²⁷Micheline F et al (dir Alain B)., 2013, Comptabilité et Audit, Foucher, Malakoff, P449.

²⁸Le CAC peut exécuter à tout moment qu'il juge utile les pouvoirs d'investigation dont il dispose.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

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.

La tenue de ce dossier permet, entre autre, aux commissaires aux comptes :

- D'être conforme dans sa démarche aux normes professionnelles en vigueur ;
- De disposer en permanence, d'une batterie d'informations à caractère durable sur l'entreprise contrôlée pendant la durée du mandat ;
- De structurer sa démarche de contrôle et de s'assurer de la réunion de tous les éléments nécessaires à la formulation d'une opinion motivée sur les comptes annuels soumis à son examen ;
- De superviser le travail effectué par les collaborateurs ;
- De conserver et de fournir, en cas de besoin, la preuve des travaux effectués, des diligences et des moyens mis en œuvre pour la formulation d'une opinion sur le degré de régularité et de sincérité des comptes annuels.

2.2. Le dossier permanent :

Le mode de classement et le contenu du dossier permanent dépend des spécificités de la société contrôlée et de l'organisation interne du cabinet du commissaire aux comptes. Néanmoins, il doit être structuré autour des chapitres suivant :

➤ Généralités sur la société contrôlée :

- Fiche signalétique de la société et de ses unités,
- Organisation générale,
- Documentation générale.

➤ Les informations juridiques, fiscales et sociales :

- Statuts et autres documents de nature juridique,
- Décision de nomination du CAC et la preuve que toutes les obligations légales inhérentes à sa nomination ont été observées (coupure de publication, information du conseil de l'ordre,
- Liste des actionnaires avec le nombre d'action détenues par chacun d'eux,
- Document concernant le régime fiscal et social de la société,
- Procès-verbaux des conseils et assemblées,

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- Rapports des CAC précédents éventuellement,
- Contrats importants et autres documents légaux.

➤ **Les informations comptables et financières :**

- Plans et guides comptables utilisés,
- Procédures comptables,
- Organigramme des services par nature,
- Méthodes et procédures d'évaluation et de présentation des comptes,
- Comptes annuels des trois derniers exercices,
- Politique financières,
- Situation de trésorerie et de financement,
- Rations de structure et gestion significatifs.

➤ **Le contrôle interne :**

Ce dossier peut contenir tout support permettant d'apprécier globalement la fiabilité du contrôle interne et des risques généraux (description des tâches, questionnaires du contrôle interne, diagrammes...).

➤ **Les spécificités économiques et commerciales :**

- Secteur d'activité,
- Description des principaux cycles,
- Position de la société dans la branche et sur le marché,
- Clientèle et politique commerciale.

➤ **Les informations informatiques :**

- Organigramme du service informatique,
- Matériels et systèmes utilisés,
- Programme et documents édictés.

Ce dossier est d'une certaine manière le 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).

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

2.3. 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 commissaire aux comptes de se forger une opinion sur le degré de régularité et de sincérité des comptes annuels.

Le dossier de contrôle permet au commissaire aux comptes de :

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

2.3.1. Le rapport de l'audit : Le commissaire aux comptes 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 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 planifiés et que toutes les procédures nécessaires ont été incluses et appliquées correctement. Le commissaire aux comptes établit deux sortes de rapports à savoir :

2.3.2. Le rapport général : il est écrit, daté et signé par le commissaire aux comptes, communiqué aux associés et lu en assemblée générale. Il doit déposer 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 le CAC certifie la régularité, sincérité et image fidèle des comptes annuels.

Les informations que doit contenir le rapport général sont :

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

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

2.3.3. 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 11 juin 2010 relative Le commissaire aux comptes a reçu par l'obligation de faire des rapports spéciaux sur :

- Les conventions réglementées²⁹ : 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) ;
- Le détail des cinq rémunérations les plus élevées (article 680 du code de commerce).

²⁹La 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 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

- 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 1 du code de commerce).

3. 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 à 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.

Le commissaire aux comptes peut, selon les conclusions de ses travaux, décider de :

- Certifier les comptes sans réserve : certification pure et simple ;
- Certifier les comptes avec une réserve ou plusieurs réserves ;
- Refuse de certifier les comptes.

3.1. Certification sans réserves : 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 2 : présentation de la mission du commissaire 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.

3.2. 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 insuffisante 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 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.

3.3. Refus de certification : Le refus de certification intervient dans les cas suivants :

- **Refus pour désaccord :** lorsque le CAC a constaté 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 nécessaires 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 a constaté 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.

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.

Chapitre 2 : présentation de la mission du commissaire aux comptes

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.

Conclusion

La mission du commissaire aux comptes vise la recherche de la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers.

Pour atteindre ces objectifs, le commissaire aux comptes doit donc prendre connaissance et évaluer dans un très court délai une masse d'information très importante et très diversifiées, et ce, en utilisant des outils et techniques permettant d'en sortir des éléments sur lesquelles ses contrôles vont s'approfondir.

Le commissaire aux comptes achève sa mission par la rédaction d'un rapport appelé « rapport général » dans lequel il donne son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels.

Les avis recommandations et conseils données par le commissaire aux comptes a la demande de l'entreprise contrôlé ou de sa propre initiative peuvent portée sur les domaines susceptibles d'améliorer de collecte et de traitement de l'information, la présentation des comptes, le contrôle interne et les conditions d'audit.

Chapitre 03 : cas pratique

Introduction

Nous procédons dans ce chapitre à l'étude d'un cas pratique de l'audit légal des états financiers d'une société de production, que nous avons réalisé sous la supervision du commissaire aux comptes.

L'entreprise auditée « **SARL X** » on décidé de l'appeler comme ça pour garder l'anonymat de son identité, c'est une entreprise d'Import-export de matériaux de construction, implantée à BirEsselam Bejaia.

L'objectif de ce chapitre est de présenter le cabinet de commissariat aux comptes où nous avons effectué notre stage pratique et la société auditée. Ensuite de décrire la démarche d'audit légal des états financiers telle qu'effectuée par nous et le commissaire aux comptes pendant la réalisation de cette mission. Pour élaborer des rapports d'audit de fin de mission prévu par la réglementation dont l'opinion émet pour la certification des comptes annuels de l'exercice 2014 de la société auditée.

1. Présentation du cabinet d'audit :

Notre stage s'est déroulé au sein d'un cabinet d'expert international en audit financier et fiscal, comptable agréé, commissaire aux comptes et expert judiciaire de Mr. MAMERI Said, situé à cité 250 logements, résidence « LES PINS », bloc C 1^{er} étage, Bejaïa.

Il est chargé de plusieurs missions et secondé par un personnel qualifié en comptabilité.

Le cabinet réalise les activités suivantes :

- La supervision comptable.
- L'étude des dossiers fiscaux.
- Conseil en organisation en comptabilité et en audit.
- Expertise judiciaire.
- Commissariat aux comptes.

La clientèle avec qui il travail :

- Des entreprises publiques.
- Des grossistes.
- Des associations.
- Médecins.
- Promoteurs immobiliers.
- Pharmacies.
- ...etc.

Le cabinet d'audit est organisé en trois bureaux, chaque bureau est chargé **d'effectuer la comptabilité**.

2. Présentation de la société auditée

L'entreprise auditée « SARL X » est une société dont l'activité principale est la commercialisation, import-export des matériaux de construction, rond à béton, bois et dérivés, matériaux de finition. Avec un capital social de 55 000 000,00DA.

La société se situe à BirEsselamBéjaia, elle emploie ... salariés.

3. Le déroulement de la mission d'audit légal

Afin de permettre au commissaire aux comptes d'entamer une mission d'audit légal, il vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires. Le commissaire aux comptes donne son accord à travers l'acceptation de mandat pour le contrôle des comptes annuels.

Dans le cadre d'un premier audit, le commissaire aux comptes cherche à collecter des informations sur l'entreprise et son environnement afin de mieux la connaître et de détecter les risques sur l'analyse desquels il orientera sa mission.

Une fois cette procédure effectuée, il procède à une appréciation de l'efficacité du contrôle interne c'est-à-dire le commissaire aux comptes examine le système du contrôle interne pour déterminer les zones à risques.

Par la suite le commissaire aux comptes fixe un seuil de signification, afin de tolérer certaines erreurs qui peuvent exister et ou le rejet des comptes.

Le commissaire aux comptes demande une situation comptable, dans le but de procéder au premier contrôle des comptes provisoires arrêtés au 31/12/2019 :(voir annexe n°). Cet examen préliminaire a pour but de vérifier :

- la régularité des comptes ;
- la sincérité des comptes ;
- l'image fidèle des états financiers :
- les méthodes d'évaluation ;
- la comptabilisation ;
- l'existence matérielle des actifs ;
- relevé d'éventuelles erreurs qui peuvent exister ;
- la levée des réserves émises par le commissaire aux comptes précédent.

Chapitre 03 : cas pratique

L'évaluation des états financiers est faite à base des pièces justificatives, afin de constater d'éventuelles erreurs.

Le commissaire aux comptes formalise les dossiers permanent et annuel qui lui servent de moyens pour émettre son opinion. Le dossier permanent comporte les documents suivants : (le registre de commerce; déclaration d'existence ; le procès verbal de réunion de l'assemblée générale ;états financiers de l'exercice précédent; balance des comptes de l'année précédente, grand livre), quand au dossier annuel comporte les documents suivants(analyses des comptes; situation comptable de l'année 2019; les états de rapprochement bancaire ; les procès verbaux de caisse).

Une fois qu'on eu tout ces documents et après des jours de vérifications de contrôle on a fini par rédiger ce rapport :

Monsieur le Président du Conseil d'Administration

De LA SARL X

Objet : Rapport de commissariat aux comptes 2020.

Messieurs,

En exécution de la mission que vous m'avez confiée, nous l'honneur de vous présenter notre rapport de Commissariat aux Comptes sur les états financiers de votre Entreprise pour l'exercice clos le 31 décembre 2020.

Le présent rapport comporte quatre parties :

- 1 - Le rapport de certification.
- 2- les rapports prévus par le décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011.
- 3 - Les états financiers arrêtés au 31/12/2020.
- 4 - Les commentaires sur les principaux postes des états financiers.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Nous tenons à exprimer notre reconnaissance et nos vifs remerciements à l'ensemble du personnel pour la courtoisie, la disponibilité et la coopération active dont ils ont fait preuve à notre égard durant notre intervention.

Veillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos salutations distinguées

Chapitre 03 : cas pratique

1ère Partie : RAPPORT GENERAL EXPRESSION D'OPINION

EXERCICE CLOS LE 31/12/2020

Objet : Rapport de commissariat aux comptes -Exercice 2020

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée, nous avons l'honneur de vous rendre compte, dans le présent rapport, des résultats de nos travaux relatifs à l'examen des états financiers de l'exercice clos le 31/12/2020, de la SARLC X.

Les comptes, qui nous ont été soumis pour vérification, ont arrêtés, par le Directeur et sous sa responsabilité conformément à l'article 716 du code de commerce, avec les principales valeurs suivantes :

- Total Bilan Net :**358039 130,52 DA**

- Résultat net de l'exercice (Bénéfice) :**13 617 068,63 DA**

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Nos investigations ont consisté à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Elles ont consisté également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les états financiers et les comptes soumis à notre approbation sont en concordance avec les documents comptables examinés. Leur présentation est, dans l'ensemble, conforme aux prescriptions légales. Les comptes ont été établis conformément aux normes prescrites par le Système Comptable Financier, entré en vigueur à compter du premier janvier 2010.

Sous les réserves et observations formulées dans le présent rapport général de certification, et compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession notamment l'examen des comptes annuels, effectué conformément aux normes de contrôle en vigueur ; nous estimons être en mesure de certifier à notre avis que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice clos le 31 décembre 2020 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre entreprise à la fin dudit exercice.

Chapitre 03 : cas pratique

Lors de nos différentes interventions d'audit nous n'avons pas relevé et la direction ne nous a signalé aucun élément susceptible de remettre en cause la patrimonialité de la société à ce jour, à savoir :

- Aucun évènement postérieur ;
- Aucun passif éventuel ;
- Aucun engagement hors bilan.

Enfin, les comptes arrêtés au 31.12.2019 n'ont nécessité aucun ajustement.

Ci-joint, en annexes, les états financiers suivants :

- Bilan actif
- Bilan, Passif
- Comptes de résultats
- Tableau des flux de trésorerie
- Etat de variation des capitaux

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, nos respectueuses salutations.

Le commissaire aux comptes

2^{ème} Partie : RAPPORTS PREVUS PAR LE DECRET N0 11-202 DU 26/05/2011

2.1 Rapport sur les vérifications et informations spécifiques :

Nous n'avons pas examiné Le rapport de gestion de l'exercice 2020 de la Sarl «X» pour pouvoir effectuer des commentaires éventuels sur les informations de gestion financières et comptables qui devraient être consignées dans ce document.

2.2 Rapport sur les conventions réglementées :

La société n'est pas concernée par les dispositions prévues par l'article 628, alinéa 3, de la loi 93.08 du 25-4-1993.

Aucune convention de cette nature n'a été mise en œuvre ou portée à notre connaissance au titre de l'exercice 2020.

2.3. Rapport sur les cinq rémunérations les plus élevées :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011, nous certifions que le montant des rémunérations versées au titre de l'année 2020, s'est élevé en valeur nette à **UNMILLIONDEUX CENT**

QUARANTE SEPT MILLESIX CENT DIX SEPT DINARS ET SOIXANTE NEUF CENTIMES (1 247 617,69 DA)

Cette somme se détaille comme suit :

Tableau 5: Les cinq rémunérations les plus élevés

NOM DU SALARIE	Montant du salaire net
1- A	276 078,26
2- B	264 738,39
3- C	263 464,89
4- D	223 807,01
5- E	219 529,14
TOTAL DES SALAIRES	1 247 617,69

2.4. Rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance qu'aucun avantage particulier significatif n'est accordé au personnel de la SARL X, et qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

2.5. Rapport sur l'évolution des résultats des cinq derniers exercices :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011, nous vous informons que le détail des résultats des cinq derniers exercices, a évolué comme suit :

Tableau 6: l'évolution des résultats des cinq derniers exercices

EXERCICES	RESULTATS NETS	OBSERVATIONS
2016	24 338 678,39	
2017	1615 736,36	
2018	5994779,90	
2019	10715617,81	
2020	13617068,63	

2.6. Rapport sur les procédures de contrôle interne :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011, nous avons relevé en matière de procédures de contrôle interne, ce qui suit :

Chapitre 03 : cas pratique

- Compte tenu de la taille de l'entreprise, le caractère informel des procédures ainsi que le nombre restreint d'employés ne permettent pas toujours une séparation des tâches suffisante pour assurer un contrôle réciproque des opérations. C'est pourquoi, nous avons orienté nos travaux de vérification sur le contrôle des comptes et des transactions. L'évaluation du contrôle interne s'est opérée sur l'obtention d'éléments probants (examen analytique pour déceler les fluctuations inhabituelles, contrôle de l'indépendance des exercices et de l'exhaustivité des enregistrements comptables).
- Les sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise, en termes de sauvegarde et protection du patrimoine et également de production d'une information de qualité, sont mises en place. Aucun dispositif de contrôle interne n'est encore mis en place dans l'entreprise.

Par ailleurs, nous avons procédé aux vérifications suivantes pour apprécier le dispositif de contrôle interne :

- **Le principe d'intangibilité :**

Selon ce principe, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

La reprise des soldes de l'exercice 2019 sur l'exercice 2020 est conforme au principe d'intangibilité.

Cette reprise des soldes s'est faite correctement et a fait l'objet de recoupements à partir des documents mis à notre disposition par la société.

Cette vérification n'a relevé aucune anomalie de nature à remettre en cause le principe énoncé ci-dessus.

- **Le principe de Séparation des exercices :**

Les vérifications opérées ont permis de noter que ce principe est globalement respecté.

- **Tenue Des livres légaux :**

La tenue des livres et registres légaux n'appelle aucune observation de notre part.

- **État de levée des réserves de L'exercice 2019**

A la date de notre passage, les réserves formulées dans le rapport de commissariat aux comptes pour l'exercice 2019 ont fait l'objet de la levée partiellement.

Chapitre 03 : cas pratique

- L'état de la prise en charge des résolutions de l'assemblée générale :

Les résolutions adoptées par l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes de l'exercice 2019 ont été globalement exécutées par l'entité.

- Activité Audit :

Aucune opération de contrôle interne n'a été portée à notre attention.

En application des dispositions de l'article 2 du Décret Exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, et de l'Arrêté du Ministre des Finances du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, et notamment la norme de rapport sur les procédures de contrôle interne, visée au chapitre VII de l'Arrêté, la société est tenue d'établir un rapport sur les procédures de contrôle interne destiné à l'Assemblée Générale sur lequel le commissaire aux comptes doit exprimer son opinion dans un rapport spécial ayant pour objet l'appréciation de ces procédures mises en place pour notamment, assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information financière et comptable produite.

- Qualité de la comptabilité de l'entité :

La disponibilité des justificatifs qui doivent servir de support des écritures comptables, l'apposition des visas nécessaires sur les documents de décaissements ainsi que le recours aux documents probants (factures) qui servent à matérialiser les dépenses sont mises en œuvre et doivent être généralisées.

Il en est de même pour le choix des comptes comptables retenus pour transcrire les opérations et transactions effectuées.

Nous réitérons la recommandation à l'entité de prévoir l'utilisation des comptes de tiers même pour les avances reçues des clients, ce procédé facilitera la conciliation des montants reçus sur commandes avec les créances générées par facturation de ventes des mêmes clients.

2.7. Rapport sur la continuité d'exploitation :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011 et à l'article 7 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008, nous avons vérifié les états financiers tels qu'ils sont annexés ci-après, en effectuant les diligences que nous avons estimées nécessaires selon les normes de la profession. Nous nous sommes assuré que ces états sont établis sur une base de continuité d'exploitation, en présumant que la société poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

2.8. Rapport sur les opérations de modification du capital :

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société et conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 26 Mai 2011, le capital social de votre société n'a enregistré aucune modification en 2019, le capital social est de l'ordre de 55 000 000,00 DA, intégralement souscrit et libéré.

2.9. Rapport sur les filiales, participations et sociétés contrôlées

Conformément aux dispositions du code de commerce, nous vous informons qu'aucune participation n'a été prise par votre société, au cours de l'exercice 2020.

De plus la société n'a jamais souscrit aucune participation sur d'autres sociétés.

2.10. Procédure analytique

Les procédures analytiques de substances que nous avons mis en œuvre et que nous avons jugés nécessaires, conformément aux diligences requises, nous a permis de s'assurer qu'elles n'existent aucune anomalie significative dans les états financiers qui sont présentées par la SARL X au 31/12/2020.

2.11. Continuité d'exploitation

Les états financiers présentés par la SARL X sont établis sous hypothèse de poursuivre son activité dans un avenir prévisible.

Ceci est justifié et apparaît dans la capacité de la société de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

2.12. Utilisation des travaux des auditeurs internes

La SARL X ne dispose d'aucune fonction d'audit interne pour avoir eu l'opportunité de prendre en compte ses travaux dans notre mission d'audit.

2.13. Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Nous n'avons précédé à aucune désignation de l'expert pour la réalisation de contrôles spécifiques dans un autre domaine que la comptabilité et audit au sein de la SARL X en 2020.

Fait à Bejaia, le 15/06/202

Chapitre 03 : cas pratique

3^{ème} partie : ETATS FINANCIERS

SARL X

LIEU DIT BIR ES-SLAM BEJAIA

Tableau 7: BILAN ACTIF ; exercice clos : 31/12/20

ACTIF	Montant Brut	Amort. ou Provision	N Net	N-1 Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition- Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	71 195 261,51	44 380 286,69	26 814 974,82	25 704 240,80
Immobilisation encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts & autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANTS	71 195 261,51	44 380 286,69	26 814 974,82	25 704 240,80
ACTIF COURANTS				
Stocks et encours	221 132 317,87		221 132 317,87	169 159 471,61
Créances et emplois assimilés				
Clients	25 810 689,44		25 810 689,44	24 705 030,60
Autres débiteurs	20 517 268,18		20 517 268,18	
Impôts et assimilés	8 963 893,18		8 963 893,18	13 006 590,79
Autres créances et emplois assimilés				6 350 143,04
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	54 799 987,03		54 799 987,03	95 925 578,34
TOTAL ACTIF COURANTS	331 224 155,70		331 224 155,70	309 146 814,38
TOTAL GENERAL ACTIF	402 419 417,21	44 380 286,69	358 039 130,52	334 851 055,18

Chapitre 03 : cas pratique

Tableau 8: BILAN PASSIF de l'exercice clos :31/12/20

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	55 000 000,00	55 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (réserves consolidées (1))	3 371 301,00	2 299 739,00
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net (Résultat net du groupe) (1)	13 617 068,63	10 715 617,81
Autres capitaux propres – Report à nouveau	20 669 759,05	11 026 650,79
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	92 658 128,68	79 042 007,60
PASSIF NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts différés et provisionnés		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIF NON COURANTS – II		
PASSIF COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	47 282 270,71	51 891 381,62
Impôts	6 071 634,75	4 299 649,68
Autres dettes	95 274 231,78	54 618 016,79
Trésorerie passif	116 752 864,60	144 999 999,49
TOTAL PASSIF COURANTS	265 381 001,84	255 809 047,58
TOTAL GENERAL PASSIF	358 039 130,52	334 851 055,18

LIBELLE	N	N-1
Ventes et produits annexes	738 691 180,24	721 392 298,17
Variation stocks produits finis et en cours	0,00	0,00
Production immobilisée	0,00	0,00
Subventions d'exploitation	0,00	0,00
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	738 691 180,24	721 392 298,17
Achats consommés	686 635 402,49	669 993 065,59
Services extérieurs et autres consommations	4 605 698,44	6 272 471,99
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	691 241 100,93	676 265 537,58
III-VALEUR AJOUTEE DE L'EXPLOITATION	47 450 079,31	45 126 760,59
Charges de personnel	3 205 005,84	2 896 665,37
Impôts, taxes et versements assimilés	11 151 690,38	11 738 752,39
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	33 093 383,09	30 491 342,83
Autres produits opérationnels	1 970 012,46	6 125 270,49
Autres charges opérationnels	28 372,06	914 207,40
Dotations aux amortis, provisions & pertes de valeur	10 057 602,12	9 644 000,35
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	24 977 421,37	26 058 405,57

Chapitre 03 : cas pratique

Tableau 9:COMPTE DE RESULTAT exercice clos: 31/12/20

LIBELLE	N	N-1
Ventes et produits annexes	738 691 180,24	721 392 298,17
Variation stocks produits finis et en cours	0,00	0,00
Production immobilisée	0,00	0,00
Subventions d'exploitation	0,00	0,00
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	738 691 180,24	721 392 298,17
Achats consommés	686 635 402,49	669 993 065,59
Services extérieurs et autres consommations	4 605 698,44	6 272 471,99
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	691 241 100,93	676 265 537,58
III-VALEUR AJOUTEE DE L'EXPLOITATION	47 450 079,31	45 126 760,59
Charges de personnel	3 205 005,84	2 896 665,37
Impôts, taxes et versements assimilés	11 151 690,38	11 738 752,39
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	33 093 383,09	30 491 342,83
Autres produits opérationnels	1 970 012,46	6 125 270,49
Autres charges opérationnels	28 372,06	914 207,40
Dotations aux amortis, provisions& pertes de valeur	10 057 602,12	9 644 000,35
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	24 977 421,37	26 058 405,57
Produits financières	7 643 738,73	318 231,85
Charges financières	14 669 621,47	13 158 935,61
VI-RESULTAT FINANCIER	-7 025 882,74	-12 840 703,76
VII - RESULTAT ORDINAIRE AV-IMPOTS (V+VI)	17 951 538,63	13 217 701,81
Impôts exigibles sur résultats ordinaires 97	4 334 470,00	2 502 084,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL /PRODUITS -ACTIV-ORDINAIRES	748 304 931,43	727 835 800,51
TOTAL /CHARGES - ACTIVITES ORDINAIRES	734 687 862,80	717 120 182,70
VIII -RESULTAT NET -ACTIVITES ORDINAIRES	13 617 068,63	10 715 617,81
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges à préciser)		
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	13 617 068,63	10 715 617,81

Chapitre 03 : cas pratique

Tableau 10: TBLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Libellé	Note	EXERCICE 2020	EXERCICE 2019
<u>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</u>			
Encaissement reçus des clients		920 541 926,99	822 073 138,37
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		909 636 433,75	837 633 988,67
Intérêts et autres frais financiers payés		14 669 621,47	13 158 935,61
Impôts sur les résultats payés		631 882,00	1 435 019,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0,00	0,00
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)</i>		1 845 479 864,21	1 674 301 081,65
<u>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</u>			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		13 283 480,00	8 209 665,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		61 433,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		0,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		6 930 824,67	318 231,85
Dividendes et quote-part de résultats reçus		0,00	2 000 000,00
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement (B)</i>		20 275 737,67	10 527 896,85
<u>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</u>			
Encaissements à la suite de l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués		885 250,00	885 250,00
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		0,00	0,00
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)</i>		885 250,00	885 250,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidité et quasi-liquidités		5 335 726,86	6 231 883,33
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 861 305 125,02	1 679 482 345,17
Trésorerie et équivalent de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		49 074 421,15	7 142 694,28
Trésorerie et équivalent de trésorerie à la clôture de l'exercice		61 952 877,57	49 074 421,15
Variation de trésorerie de la période		12 878 456,42	41 931 726,87
Rapprochement avec le résultat comptable		13 617 068,63	10 715 617,81

Chapitre 03 : cas pratique

Tableau 11: ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX

Libellé	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultats
Solde au 31/ décembre 2018		55 000 000,00				12 921 959,00
Changement de méthode comptable						404 430,00
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						10 715 617,00
Résultat de l'exercice						00
Solde au 31 décembre 2019		55 000 000,00	0,00	0,00	0,00	24 042 007,00
Changement de méthode comptable						-947,00
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat de l'exercice						13 617 068,00
Solde au 31 décembre 2020		55 000 000,00				37 658 128,00

Chapitre 03 : cas pratique

I - COMPTES DE BILAN :

- Remorque SICAM de 2 300 000,00 DA

A noter :

a. I-1-ACTIF :

La structure des comptes de l'actif de la Sarl « x » se présente comme suit au 31 décembre 2020 :

I-1-1 L'ACTIF NON COURANT :

I-1-1-1 PRESENTATION DE L'ACTIF NON COURANT :

Tableau 12:PRESENTATION DE L'ACTIF NON COURANT

LIBELLE	2020	2019	Evolution
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments			
Autres immobilisations corporelles	71 195 261,51	62 326 925,37	8 868 336,14
Immobilisations en concession			
Immobilisations encours			
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif			
TOTAL ACTIF NON-COURANT BRUT	71 195 261,51	62 326 925,37	8 868 336,14
AMORTISSEMENTS	44 380 286,69	36 622 684,57	7 757 602,12
TOTAL ACTIF NON-COURANT NET	26 814 974,82	25 704 240,80	1 110 734,02

I-1-1-2 COMMENTAIRES ET OBSERVATIONS :

Les immobilisations corporelles ont subi une augmentation en terme brut de 8 868 336,14DA, conjuguée entre les acquisition snouvelles d'immobilisations et de la cession des autres en 2020.

Les acquisitions sont composées des actifs suivants :

- Camion plateau de marque Renault de 10 840 336,14 DA
- Photocopieur de marque Kyocera de 42 000,00 DA
- Mécanisme complet de 250 000,00 DA

Les cessions sont constituées de :

- Remorque SICAM de 2 300 000,00 DA

A noter :

Chapitre 03 : cas pratique

- a- L'inventaire physique des immobilisations, rendu obligatoire par la réglementation en vigueur, précisement :
- 1- L'article 14 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier, stipulant :« Les actifs et les passifs des entités soumise à la présente loi doivent faire l'objet au moins une fois par an, d'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements des documents justificatifs.
Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs ».
 - 2- L'article 10 de l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, exprimant : « Elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats ».
- b- L'enregistrement et de la pièce de rechange de 250 000,00 DA par erreur dans le compte immobilisation et de son amortissement en 2020.
- c- Le fichier immobilisation n'est pas mis à jour au 31/12/2020 (la remorque SICAM de 2 300 000,00 DA y figure toujours dans ce fichier)
- d- Les chariots élévateurs sont comptabilisés par erreur dans le compte matériel du transport. Leur transfert dans le compte approprié est recommandé. (Réserve déjà formulée dans le précédent rapport de certification).

I-1-2 ACTIF COURANT :

Cette partie de bilan comprend :

- Les stocks et encours
- Les créances et emplois assimilés
- Les disponibilités et assimilés

L'évolution de cette rubrique, entre 2020et 2019, se présente ainsi :

Tableau 13:ACTIF COURANT

LIBELLE	NOTE	2020	2019	ECART
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		221 132 317,87	169 159 471,62	51 972 846,25
Créances et emplois assimilés				
Clients		25 810 689,44	24 705 030,60	1 105 658,84
Autres débiteurs		20 517 268,18	13 006 590,79	7 510 677,39
Impôts et assimilés		8 963 893,18	6 350 143,04	2 613 750,14
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		54 799 987,03	95 925 578,34	-41 125 591,31
VALEURS BRUTES		331 224 155,70	309 146 814,38	22 077 341,32
PROV/PERTE DE VALEUR		0,00	0,00	0,00
VALEURS NETTES		331 224 155,70	309 146 814,38	22 077 341,32

Chapitre 03 : cas pratique

I.1.2.1 Stocks et Encours :

Stocks et encours de la société Sarl X s'élevaient au 31 décembre 2020 à un montant de 221 132 317,87 DA.

Tableau 14: Stocks et Encours

N° CPTE	LIBELLE	2020	2019	ECART
300010	Stock de bois blanc	86 787 195,75	54 784 464,26	32 002 731,49
300012	Stock contre-plaqué	7 168 934,52	3 696 756,68	3 472 177,84
300022	Stock de brouettes	0,00	71 761,00	-71 761,00
300024	Stock d'étai standard peint	244 795,00	538 549,00	-293 754,00
300070	Stock de plaques ondulées	9 430 930,30	6 948 741,90	2 482 188,40
300071	Stock de tuiles	103 649 035,60	87 231 350,76	16 417 684,84
300071	Stock de pneus	13 749 256,70	15 887 848,01	-2 138 591,31
300100	Stocks à l'extérieur de marchandises	102 170,00	0,00	102 170,00
370000				
VALEURS BRUTES		221 132 317,87	169 159 471,61	51 972 846,26
PROVI/PERTE DE VALEUR		0,00	0,00	0,00
VALEURS NETTES		221 132 317,87	169 159 471,61	51 972 846,26

I.1.2.1.2 COMMENTAIRES ET OBSERVATIONS :

- L'inventaire physique des stocks effectué au 31/12/2020 ne ressorte aucun écart, comparé à l'inventaire théorique.
- Aucune provision pour dépréciation et de perte de stock n'est constituée au 31/12/2020 bien que la nature du stock soit sujette à détérioration (perte et casse et déclassement).
- Le stock final au 31/12/2020 couvre presque 04 mois de consommation.

Chapitre 03 : cas pratique

I.2.2.2 Créances et emplois assimilés :

Les créances et emplois assimilés sont de l'ordre 55291850,80 DA et s'établissent ainsi :

Tableau 15: Créances et emplois assimilés

N° COMPTE	LIBELLE	2020	2019	Evolution
409100	Fournisseurs : Avances et acomptes versés	20 459 450,00	12 946 576,00	7 512 874,00
411100	Clients : ventes de biens et services	25 810 689,44	24 705 030,60	1 105 658,84
428000	Personnel, charges à payer et produits à recevoir	57 818,18	60 000,00	-2 181,82
444500	Acomptes provisionnels IBS	631 882,00	1 435 019,00	-803 137,00
444700	Précompte IBS	1 420 595,00	2 487 660,00	-1 067 065,00
445200	Taxe sur les pneus	534 750,00	828 000,00	-293 250,00
445620	TVA sur immobilisations	47 500,87	0,00	47 500,87
445660	TVA sur autres biens et services	689 215,31	482 946,04	206 269,27
445670	Crédit de TVA à reporter	5 639 950,00	1 116 518,00	4 523 432,00
486000	Charges constatées d'avances	0,00	14,79	-14,79
VALEURS BRUTES		55 291 850,80	44 061 764,43	11 230 086,37
PROVISIONS / PERTE DE VALEURS		0,00	0,00	0,00
VALEURS NETTES		55 291 850,80	44 061 764,43	11 230 086,37

I.1.2.2.2 COMMENTAIRES ET OBSERVATIONS :

L'analyse du poste créances et emplois assimilés fait ressortir les anomalies suivantes :

- Les comptes clients ne sont pas analysés, pour se faire, il est ardemment recommandé à la société de prévoir la création des comptes analytiques pour l'ensemble de ses clients.
- Il y a lieu d'établir un suivi régulier de la TVA déductible pour permettre sa récupération dans les délais réglementaires.
- Le compte 444500-Acomptes provisionnels IBS de 631 882,00 DA, doit être compensé conjointement avec le compte 444000-Etat, impôts sur le résultat au 31/12/2020.

I.2.3 Disponibilités et assimilés :

Les disponibilités et assimilés affichent au 31/12/2020, un montant **54799987,03 DA**.

N° COMPTE	LIBELLE	2020	2019	Evolution
512100	Banque SGA	283 999,56	24 612 814,76	-24 328 815,20
512120	Banque NATIXIS	0,00	43 176 000,97	-43 176 000,97
530000	Caisse	1 240 255,23	2 824 697,86	-1 584 442,63
542000	Accréditif	53 275 732,24	25 312 064,75	27 963 667,49
VALEURS BRUTES		54 799 987,03	95 925 578,34	-41 125 591,31

La trésorerie a subi une diminution de 41 125 591,31 DA qui se manifeste principalement dans le compte banque NATIXIS.

Chapitre 03 : cas pratique

Les états de rapprochements bancaires ainsi que les attestations de soldes demeurent toujours inexistantes et ce en dépit des observations soulevées dans nos précédents rapports.

Il en est de même pour le solde de la caisse qui persiste injustifié par un procès-verbal d'arrêter de la caisse au 31/12/2020

I-2- PASSIF :

I-2-1 CAPITAUX PROPRES :

L'actif net de la société s'est conforté d'avantage grâce au bénéfice réalisé en 2020 de 13 617 068,63 DA.

Tableau 16: REPRESENTATION DES CAPITAUX PROPRES

N° CPTE	LIBELLE	2020	2019	ECART
101300	Capital social –Appelé - Versé	55 000 000,00	55 000 000,00	0,00
106100	Réserves légales	2 835 520,00	2 299 739,00	535 781,00
106400	Réserves de gestion	535 781,00	0,00	535 781,00
110000	Report à nouveau-solde créditeur - bénéfices	20 449 713,39	10 805 657,58	9 644 055,81
112000	Report à nouveau-corrrection d'erreurs	220 045,66	220 993,21	-947,55
120000	Résultat de l'exercice	13 617 068,63	10 715 617,81	2 901 450,82
TOTAL		92 658 128,68	79042007,60	13 616 121,08

I-2-2 PASSIFS COURANTS :

Tableau 17: PASSIFS COURANTS

N° CPTE	LIBELLE	2020	2019	ECART
401100	Fournisseurs : Achats de biens	25 519 952,80	38 902 266,47	-13 382 313,67
401600	Fournisseurs : Prestations de services	52 444,84	133 548,15	-81 103,31
408100	Fournisseurs de biens et de services-Fact non	21 709 873,07	12 855 567,00	8 854 306,07
419100	p	57 228 151,07	15 695 855,81	41 532 295,26
431000	Clients : Avances et Acomptes reçus	86 625,73	68 773,00	17 852,73
442100	Sécurité sociale	0,00	8 683,00	-8 683,00
444000	Etat, impôts et taxes : Retenue IRG	4 478 732,75	2 646 679,00	1 832 053,75
447100	Etat, impôts sur les résultats	1 591 660,00	1 651 437,00	-59 777,00
447800	Autres impôts, taxes et versements assimilés	1 242,00	1 533,00	-291,00
455001	Autres impôts, taxes et versements assimilés	36 731 946,00	37 379 946,00	-648 000,00
455002	Associés-Hammoudi Zahir	1 227 508,98	1 464 758,98	-237 250,00
512120	Associés-Hammoudi Chahir	4 252 864,60	0,00	4 252 864,60
519120	Banque NATIXIS Avances bancaires et crédits documentaires	112 500 000,00	144 999 999,49	-32 499 999,49
TOTAL		265 381 001,84	255 809 047,58	9 571 954,26

Chapitre 03 : cas pratique

Enregistrant une hausse de 9 571 954,26 DA, l'analyse de cette rubrique fait ressortir les remarques :

Le paragraphe 137-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que lorsque les éléments monétaires libellés en monnaies étrangères (soldes des comptes de trésorerie, de créances ou de dettes) subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes au coût historique (cours initial de la devise concernée ou cours en vigueur à la clôture de l'exercice précédent) et celle résultant de la conversion à la date d'inventaire (cours en vigueur à la clôture de l'exercice) augmente ou diminuent les montants initiaux.

Ces différences constituent des charges ou des produits financiers de l'exercice.

Ce qui n'a pas été le cas pour la dette fournisseur de la société libellée en monnaie étrangère et figurant dans ses livres comptables au 31/12/2020, et ce malgré nos maintes suggestions dans les rapports de certifications précédents.

Les comptes 409100-Fournisseurs : avances et acomptes versés et 408100-Fournisseurs de biens et services-factures non parvenues renferment par erreur un montant de 20 442 196,00 DA.

S'agissant des droits de douanes relatifs au D10 n°3789, réglés par chèque NATIXIS n°1118566 et justifiés par la quittance n°20 du 30/12/2020.

Le compte 431000-Sécurité sociale de 86 625,73 DA, doit être ventilé en deux sous-comptes d'une façon à faire apparaître distinctement le solde de la part ouvrière et celui de la part patronale de la cotisation sociale.

II - COMPTES DE GESTION :

II.1 Evolution des produits des Activités Ordinaires :

Les produits de la société de l'exercice 2020 se sont élevés à un montant global de **748 304 931,43 DA**, enregistrant une croissance de **20 469 130,92 DA** par rapport à l'exercice 2019, et se décomposent comme suit :

Tableau 18: Evolution des produits des Activités Ordinaires

LIBELLE	2020	2019	EVOL
Ventes et produits annexes	738 691 180,24	721 392 298,17	17 298 882,07
Autres produits opérationnels	1 970 012,46	6 125 270,49	-4 155 258,03
Produits financiers	7 643 738,73	318 231,85	7 325 506,88
TOTAL DES PRODUITS	748 304 931,43	727 835 800,51	20 469 130,92

Chapitre 03 : cas pratique

Malgré la crise sanitaire COVID-19 nationale qu'a connu le pays en 2020, ça n'a pas empêché la société d'accroître son volume d'affaire de 20 469 130,92 et de réaliser par effet une hausse dans son bénéfice de 1 832 386,00 DA.

Cette amélioration de rentabilité est le fruit des efforts commerciaux qui sont déployés par la société en 2020.

Les produits opérationnels sont constitués en partie des produits de cessions d'immobilisations effectués en 2020 pour un montant de 1 970 000,00 DA.

Les produits financiers contiennent un montant de 6 868 330,05 DA, qui est constitué du remboursement par assurance des produits avariés importés en 2020.

Il est plus judicieux d'enregistrer le produit de ce remboursement dans le compte 758000- Remboursement assurances, car ne s'agissant guère d'un produit financier.

II.2 Evolution des charges des Activités Ordinaires :

Les charges de la société de l'exercice 2020 se sont élevées à un montant global de **734 687 862,80DA**, enregistrant une hausse de **17567680,10 DA** par rapport à l'exercice 2018, et se décomposent comme suit :

Tableau 19: Evolution des charges des Activités Ordinaires

LIBELLE	2020	2019	EVOL
Achats consommés	686 635 402,49	669 993 065,59	16 642 336,90
Services extérieurs et autres consommations	4 605 698,44	6 272 471,99	-1 666 773,55
Charges de personnel	3 205 005,84	2 896 665,37	308 340,47
Impôts, taxes et versements assimilés	11 151 690,38	11 738 752,39	-587 062,01
Autres charges opérationnelles	28 372,06	914 207,40	-885 835,34
Dotations aux amortissements, P,PV	10 057 602,12	9 644 000,35	413 601,77
Charges financières	14 669 621,47	13 158 935,61	1 510 685,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	4 334 470,00	2 502 084,00	1 832 386,00
TOTAL DES CHARGES	734 687 862,80	717 120 182,70	17 567 680,10

Les achats consommés représentent de 93% de l'ensemble des charges, d'où la marge commerciale se stabilise aux alentours de 7,5 %.

Les frais du personnel ont enregistré une hausse de 308 340,47 DA, nonobstant des mesures de confinement instaurés par les pouvoirs publics.

Les frais financiers renferment un montant remarquable de la perte de change qui est de 5 335 726,86 DA.

II-3 RESULTATS INTERMEDIAIRES

Les états financiers, à travers le bilan et le compte de résultats au 31/12/2020, font ressortir un résultat bénéficiaire de 13 617 068,63 DA, en hausse de 2 901 450,82 DA par rapport à 2019. Ce résultat se décompose en soldes intermédiaires de gestion ci-après :

Tableau 20: RESULTATS INTERMEDIAIRES

LIBELLE	2020	2019	VARIATION
Valeur ajoutée	47 450 079,31	45 126 760,59	2 323 318,72
Excédent brut d'exploitation	33 093 383,09	30 491 342,83	2 602 040,26
Résultat opérationnel	24 977 421,37	26 058 405,57	-1 080 984,20
Résultat financier	-7 025 882,74	-12 840 703,76	5 814 821,02
Résultat ordinaire avant impôt	17 951 538,63	13 217 701,81	4 733 836,82
Résultat net de l'exercice	13 617 068,63	10 715 617,81	2 901 450,82

Tableau 21: VALEUR AJOUTEE

LIBELLE	2020	2019	VARIATION
Production de l'exercice	738 691 180,24	721 392 298,17	17 298 882,07
Consommations de l'exercice	691 241 100,93	676 265 537,58	14 975 563,35
Valeur ajoutée	47 450 079,31	45 126 760,59	2 323 318,72

La valeur ajoutée s'élève à 47 450 079,31 DA, elle a financé les achats consommés, les services extérieurs et autres consommations, et laisse une marge bénéficiaire insignifiante pour le financement des charges d'exploitation restantes.

- La valeur ajoutée a augmenté de +5,00 %.

EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION :

L'excédent brut de l'exploitation représente la différence entre la valeur ajoutée d'exploitation et le total des charges du personnel, les impôts, taxes et versements assimilés soit :

Tableau 22: EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION

LIBELLE	2020	2019	VARIATION
Valeur ajoutée	47 450 079,31	45 126 760,59	2 323 318,72
Charges de personnel	3 205 005,84	2 896 665,37	308 340,47
Impôts, taxes et versements assimilés	11 151 690,38	11 738 752,39	-587 062,01
Excédent brut d'exploitation	33 093 383,09	30 491 342,83	2 602 040,26

- L'excédent brut d'exploitation a augmenté de 8,50%

Chapitre 03 : cas pratique

RESULTAT OPERATIONNEL :

Le résultat opérationnel est déterminé par la différence entre l'excédent brut de l'exploitation augmenté des autres produits opérationnels et diminué des autres charges opérationnelles et des dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs soit :

Tableau 23: RESULTAT OPERATIONNEL

Le résultat opérationnel de la SARL X de 2020 s'établit à 24 977 421,37 DA, soit une baisse de 24 977 421,37 DA par rapport à 2019. Cette évolution négative est accusée par la régression des autres produits opérationnels.

RESULTAT FINANCIER :

Le résultat financier est négatif (-7 025 882,74 DA), il représente la différence entre les produits financiers et les charges financières.

Tableau 24: RESULTAT FINANCIER

LIBELLE	2020	2019	VARIATION
Produits financiers	7 643 738,73	318 231,85	7 325 506,88
Charges financières	14 669 621,47	13 158 935,61	1 510 685,86
Résultat financiers	-7 025 882,74	-12 840 703,76	5 814 821,02

RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS :

Le résultat ordinaire avant impôts représente le résultat opérationnel plus le résultat financier

LIBELLE	2019	2018	VARIATION
Résultat opérationnel	26 058 405,57	18 497 494,23	7 560 911,34
Résultat financier	-12 840 703,76	-10 396 440,31	-2 444 263,45
Résultat ordinaire avant impôt	13 217 701,81	8 101 053,92	5 116 647,89

Le résultat net des activités ordinaires est égal au total des produits des activités diminué du total des charges des activités ordinaires :

Tableau 26: RESULTAT NET

LIBELLE	2020	2019	VARIATION
Total des produits ordinaires	748 304 931,43	727 835 800,51	20 469 130,92
Total des charges ordinaires et extraordinaires	734 687 862,80	717 120 182,70	17 567 680,10
Résultat net des activités ordinaires	13 617 068,63	10 715 617,81	2 901 450,82

- Le résultat net est passé de 10 715 617,81 DA à fin décembre 2019 à 13 617 068,63 DA à fin décembre 2020, soit une hausse du bénéfice de 2 901 450,82 DA.

III- Opinion sur les comptes de l'exercice 2020

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession notamment l'examen des comptes annuels, effectué conformément aux normes de contrôle en vigueur ;

Nous estimons être en mesure de certifier à notre avis que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2020 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre entreprise arrêté au 31/12/2020.

BEJAIA, le 15 juin 2021
Commissaire aux comptes

Conclusion

Afin de conclure ce chapitre, nous dirons que la mission d'audit légal des états financiers que nous avons réalisé sous la supervision du commissaire aux comptes sur la « **SARL X** » à été faite suivant les normes d'audit généralement admises, et dans le respect des diligences de la démarche de commissariat aux comptes, et ce, à travers des examens, sondages et autres techniques de contrôle que le commissaire aux compte à jugé nécessaire à la réalisation de cette mission.

Le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les états financiers certifiant les comptes annuels de la société de la manière suivante : « Nous estimons être en mesure de certifier à notre avis que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2020 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre entreprise arrêté au 31/12/2020 ».

Conclusion générale

A la lumière des conclusions auxquelles nous avons aboutis d'après L'ensemble des travaux de recherche bibliographiques et l'étude empirique d'un cas pratique, l'hypothèse principale se confirme on constate que la profession de commissariat aux comptes, est un métier souvent plus large que la notion de révision et dépasse le domaine comptable et financier, l'opinion de commissaire aux comptes donne à l'organisation, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apportent ses conseils pour les améliorer et contribuent à la performance des activités des structures de l'entreprise .

La démarche de commissaire aux comptes consiste en un examen critique des états financiers qui comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe afin d'émettre un jugement à leur sujet. L'objectif attendu du processus d'audit est la « certification » des comptes annuels de l'entreprise, c'est-à-dire – si l'on se place dans le contexte terminologique français – la reconnaissance de leur « régularité » et de leur « sincérité » afin de fournir une « image fidèle » des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à la fin de l'exercice :

- la régularité est la conformité des comptes à la réglementation et aux principes comptables généralement admis. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires, mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles ;
- la sincérité est l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité. Elle implique l'évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations
- le respect de l'image fidèle consiste à choisir, parmi les méthodes de présentation ou de calcul envisageables, les mieux adaptées à la réalité de l'entreprise et à fournir les informations nécessaires à leur compréhension, en particulier dans le cadre de l'annexe. Pour comprendre l'audit de la comptabilité, il faut nécessairement comprendre la comptabilité, c'est pourquoi nous avons jugé nécessaire d'expliquer dans notre travail la comptabilité générale ou financière dans sa globalité avant de présenter l'explication de l'audit financier et du commissariat aux comptes

Au terme de cette étude, nous ne saurions avoir la prétention d'avoir exploré le sujet dans tous ses contours. Nous espérons toutefois que ce mémoire pourra être exploité et amélioré dans le cadre de nouvelles recherches.

Bibliographie :

Ouvrage :

- P. DUFILS et C. LOPATER, experts-comptables, commissaires aux comptes, associés pwc, A-L. BLANDIN, commissaire aux comptes, associée PwC, M- A. DEYSINE, avocat fiscaliste, associée Landwell et Associés. « Memento comptable – 2013 » PricewaterhouseCoopers pwc Editions Francis Lefebvre.
- FRANCIS LEFEBVRE 2011 – 2012, « Memento audit et commissaires aux comptes », Edition Préface de René RICOL et Patrick de CAMBOURG
- ROBERT OBERT MARIE-PIERE MAIRESSE « comptabilité et audit » , 2^{ème} Edition DUNOD.
- TAHAR HADJ SADOK, « rôle, diligences et responsabilités du commissaires aux comptes », conception MOHAMED ZOUAOU, Edition DAHLAB
- MOKHTAR BELAIBOU « guide pratique d’audit financier et comptable » adapté au contexte algérien avec étude de cas, Edition LA MAISON DES LIVRES.
- NACER-EDDINE SADI & ALI MAZOUZ, « la pratique du commissariat aux comptes en Algérie », TOME 1, Edition SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE.
- OMAR BRAKCHI « Revue algérienne de comptabilité et d’audit »,
- Chenhall, R.H.et Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accountingsystems. The AccountingReview, 61(1), 16-35
- Jacques Renard, théorie et pratique de l’audit interne, 8^e édition, 2013.

Thèses et mémoires :

- M. FELA AYACHI « Commissariat aux comptes et gouvernance d’entreprise », promotion 2018
- WILLIAM TROUBAT « L’audit légal et la fraude : le rôle du commissaire aux comptes dans la détection de la fraude en entreprise », Promotion 2017
- LATTARI SAMIR, OUALI LAMINE « L’audit légal des états financiers cas d’une société de production », promotion 2015
- SENOUCI BELKACEM « Commissaire au compte (Audit et certification de compte), promotion 2017
- Orifikodjovi ALISSOUTIN, « principe, objectifs et pratique du commissaire aux compte : cas du CARDER ATLANTIQUE LITTORAL », promotion 2004
-

Bibliographie :

Article et loi :

- Code de commerce Algérien
- Journal officiel de la république Algérienne N10
- AOUINA M. & MOUSSAMIR A (2019) « Le rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de littérature », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 513- 525

Web graphie :

- <https://consultation.avocat.fr/blog/pierre-alain-mogenier/article-29102-la-responsabilite-du-commissaire-aux-comptes.html>
- <https://core.ac.uk/download/pdf/6751809.pdf>

ANNEXES :

Annexes 01 : Principaux textes portant les normes algériennes d'audit.

Décision N° 150 :

Le Ministre des Finance,

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n°07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés ;
- Vu le décret présidentiel n°15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement ;
- VU le décret exécutif n°95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finance ;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité ;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n°11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspond au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaires aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission ;
- Vu l'arrêt du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux compte ;
- Vu l'arrêt du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes ;

ANNEXES :

DECIDE :

Article 1^{ER} :

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit 300 « planification d'un audit d'états financiers » ;
- la Norme Algérienne d'Audit 500 « éléments probants » ;
- la Norme Algérienne d'Audit 510 « missions d'audit initiales-soldes d'ouverture » ;
- la Norme Algérienne d'Audit 700 « fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

Article 02 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuel.

Article 03 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Résumé :

L'objectif du mémoire est de présenter le métier de l'auditeur, le plus important en volume de ce mémoire, les éléments qui y sont présentés ne sont pas spécifiques aux auditeurs algériens, bien au contraire ils sont communs à tous les auditeurs du monde entier car ils prennent appui sur des normes internationales d'audit. L'audit externe peut être défini comme étant une fonction indépendante de l'entreprise dont l'objectif est d'examiner les états de synthèses en vue de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité du compte annuel, son rapport est généralement destiné au tiers, de ce fait l'audit financier et comptable est un audit externe. La finalité principale de chapitre 01 est de présenter d'une manière générale l'audit afin d'aboutir à une explication pertinente de la mission de commissariat aux comptes qui sera présentée dans le chapitre 02, on continuera ; ce chapitre présente la profession du commissariat aux comptes. Les commissaires aux comptes doivent, comme tous les auditeurs du monde, mener un audit financier conduisant à la certification de l'image fidèle des comptes annuels, ils ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration, ils respectent une méthodologie qui comprend des étapes de travail et des techniques de collecte des éléments probants. En synthèse, l'audit légal demeure une mission de confiance et de sincérité réalisée dans un cadre éthique irréprochable.

Mots clés : Audit externe, audit légale, audit financier et comptable, commissaires aux comptes, normes internationales d'audit.

Abstract :

The objective of this thesis is to present the profession of the auditor, the largest in volume of this thesis, the elements presented are not specific to Algerian auditors, but they are common to all auditors around the world because they are based on international auditing standards.

The external audit can be defined as a function independent of the company whose objective is to examine the summary statements in order to formulate an opinion on the regularity and sincerity of the annual account, its report is generally intended for a third party, so the financial and accounting audit is an external audit. The main purpose of Chapter 01 is to present the audit in a general way in order to give a relevant explanation of the mission of the auditor which will be presented in Chapter 02, on continuity; this chapter presents the profession of the auditor. Auditors must, like all auditors in the world, conduct a financial audit leading to the certification of the true and fair view of the annual accounts, they do not work randomly according to their inspiration, they respect a methodology that includes work steps and techniques for collecting evidence.