



UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, SCIENCES COMMERCIALES ET SCIENCE
DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin d'études

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Finances et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

***Essai de réalisation d'une mission d'audit
externe.***

Cas : Entreprise de transport maritime.

Réalisé par :

M^{elle}. BARKA Ourida

M^{elle}. BENKACI Lynda

Sous la direction de :

Encadreur : M^r. FRISSOU Mahmoud

Co-Encadreur : M^r. ADLI Yacine

Année universitaire 2012-2013

Remerciements

Louange à Dieu le tout puissant, le miséricordieux, qui nous a donné le courage, la santé et la patience pour réaliser ce modeste travail.

Nous tenons à remercier profondément notre encadreur Mr. FRISSOU Mahmoud, pour ses précieux conseils et son aide durant toute la période du travail. Qu'il trouve dans ce travail un hommage vivant à sa haute personnalité.

Nos vifs et chaleureux remerciements s'adressent également à Mr. ADLI Yacine, pour l'inspiration, l'aide et le temps qu'il a bien voulu nous consacrer. Ainsi qu'à tous le personnel du cabinet d'audit pour leurs orientations et accueil sympathique lors de la période du stage.

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

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

Dédicaces

Je rends grâce, à Dieu de m'avoir donné la force, la volonté, l'intelligence et la sagesse d'être patiente dans mes études.

Je dédie ce travail à mes très chers parents ;

A ma grande mère que Dieu lui accorde longue vie ;

A Mes chers frères : Youcef, Azeddine et Ahmed ;

A mes sœur : Lamia, Khadidja, Thiziri et Yasmina ;

A ma sœur Radia, son marie Hakim et ma nièce Aya ;

A toute la promotion CC A 2012-2013, ainsi qu'à tous mes amis ;

A tous ceux et celles que j'aime sans oublier les personne qui m'ont aidée et soutenue.

Ourida

Dédicaces

Je rends grâce à Dieu de m'avoir donné la force, la volonté, l'intelligence et la sagesse d'être patiente dans mes études.

A mes parents, à mon frère Nabil, et à ma sœur Souad. A tous ceux et celles que j'aime sans oublier les personnes qui m'ont aidé et soutenu.

A toute la promotion CC A 2012-2013, ainsi qu'à tous mes amis.

Lynda.

Liste des abréviations

ACCA : Association of Certified Accountants.

AICPA: American Institut of Public Accountants.

AMF : Autorité du Marché Financier.

BADR : Banque d'Agriculture et du Développement Rural.

BDL : Banque de Développement Local.

BOAL : Bulletin Officiel des Annonces Légales.

BVB : Bundesverband des Vereidigten Buchprufer.

CAAT : Computer Assisted Audit Technique.

CCAMIP : Commission de Contrôle des Assurances des Mutuelles et des Institutions de Prévoyance.

CCMIP : Commission de Contrôle des Mutuelles et des Institutions de Prévoyance.

CDGF : Conseil de Discipline de la Gestion Financière.

CE: Conseil d'Etat.

CIFRA : Chartered Institute of public Finance and Accountancy.

CIMA : Chartered Institute of Management Accountants.

CIS : Continuous and Intermittent Simulation.

CMF : Conseil du Marché Financier.

CNC : Conseil National de Comptabilité.

CNEP : Caisse d'Epargne et de Prévoyance.

COB : Commissions des Opérations en Bourse.

CPA : Certified Public Accountant.

CPA : Crédit Populaire d'Algérie.

EAM: Embedded Audit Modules.

EY: Ernest and Young.

FOF : Forums Of Forum.

IAASB: International Auditing and Assurance Standard Board.

IAPC: International Auditing Practices Committee.

IAS: International Accounting Standards.

IASB: International Accounting Standards Board.

ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

ICAI: Institute of Chartered Accountants in Ireland.

ICAS: Institute of Chartered Accountants in Scotland.

IDW: Institut Des Wirtschaftsprüfer.

IFAC: International Federation of Accountant.

IFRS: International Financial Reporting Standards.

ISA: International Standard of Auditing.

ITF: Integrated Test Facilities.

KPMG: Kleynved Peat Marwick Goerdeler.

LSF: Lois de Sécurité Financière.

NIVRA: Nederlands Instituut Van Register Accountants.

OEC: Ordre des Experts Comptables.

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board.

PDG: Président Directeur Général.

PWC: Price Waterhouse Coopers.

SAS: Statement on Auditing Standard.

SEC: Securities Exchange Commission.

SOX: Sarban-Oxley.

SCARF: Systeme Control Audit Reviw File.

TAC: Transnational Auditors Committee.

UE: Union Européenne.

USA: United States of America.

WPK: Witschafts Prufer Kammer.

Liste des figures

Figure n°1 : Cadre conceptuel des normes d'audit.....	9
Figure n°2 : illustration de l'évaluation du contrôle interne.....	65
Figure n°3 : Le contrôle des comptes.....	67

Liste des schémas

Schéma n°1 : L'autorité du marché financier.....	30
Schéma n°2 : Organigramme de l'organisme d'accueil.....	82
Schéma n°3 : Organigramme de la société X.....	88
Schéma n°4 : Organigramme de la direction finance et comptabilité.....	89

Liste des tableaux

- **Tableau n°1** : Synthèse du progrès de l'audit.....7
- **Tableau n°2** : Comparaison du seuil de signification trouvé par rapport aux autres agrégats.....91
- **Tableau n°3** : Evolution des immobilisations.....98
- **Tableau n°4** : Amortissement des immobilisations.....99
- **Tableau n°5** : Evolutions des stocks et encours.....101
- **Tableau n°6** : Evolutions des comptes de tiers.....103
- **Tableau n°7** : Evolutions des comptes de capitaux.....104
- **Tableau n°8**: Evolution des comptes financiers.....105
- **Tableau n°9** : Evolution des comptes de charges106
- **Tableau n°10** : Evolution des comptes de produit107
- **Tableau n°11** : Rapprochement des charges aux produits.....107

Sommaire

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale.....	4
Section 1: Cadre légal et institutionnel de l'audit externe	4
Section 2 : Statut du contrôleur légal.....	14
Section 3 : Actualités liées aux dispositions d'audit externe sur le plan international.....	23
Chapitre II : L'audit externe en Algérie.....	39
Section 1 : Cadre légal et institutionnel.....	39
Section 2 : Aspects juridiques du contrôleur légal.....	46
Section 3: Démarche générale de l'audit externe en Algérie.....	56
Section 4 : Actualités liées aux dispositions d'audit externe en Algérie.....	74
Chapitre III : Illustration de la pratique d'une mission d'audit externe.....	81
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	81
Section 2: Réalisation d'une mission de commissariat aux comptes sur les comptes de la SPA X.....	85
Conclusion générale.....	113

Introduction générale

Introduction générale

Les mutations politiques, économiques et sociales qui s'opèrent dans le monde, posent des obstacles et des craintes majeures sur le déroulement normatif du circuit économique. En plus de la complexité des entreprises, de la diversité des activités, et des enjeux liés aux échanges économiques et financiers, des problèmes de sécurité financière deviennent de plus en plus complexes, ce qui a engendré l'introduction de nouvelles exigences multidimensionnelles de développement, basées essentiellement sur l'efficacité et la rigueur dans la gestion, l'administration et le contrôle des entités économiques. Cela explique l'apparition des moyens de vérification de la sincérité des états financiers. Ces derniers se sont développés pour prendre leur forme actuelle d'audit légal.

Dans ce contexte, on doit tout d'abord s'intéresser au fonctionnement de l'audit légal, et de son influence sur l'économie mondiale et en particulier l'économie Algérienne. Cela devient plus approprié par l'évaluation des risques relatifs, et des conséquences qui peuvent en résulter, pour arriver enfin à maîtriser l'ensemble de la démarche conceptuelle et pratique de l'audit externe, et comprendre les différents rapports d'audit.

D'une façon assez paradoxale, la profession d'auditeur a connu des périodes de tempête, mais aussi par certain côté, des périodes de relative accalmie. Les grands vents sont bien entendu venus des crises et scandales qu'a connus le monde économique. A compter de la crise économique de 1929, crise éprouvante par son ampleur, liée sans doute à la mondialisation des relations financières et aux gigantismes de certains acteurs mais tout d'abord et surtout à l'inconséquence des hommes.

Pris par ces turbulences, les auditeurs se sont retrouvés dans le contexte d'intervention qu'ils appréhendent le plus, celui où leur client souffre d'une absence partielle ou totale de visibilité sur leur avenir. C'est sur cette base que les professionnels s'efforcent d'apporter une réponse appropriée aux problèmes de continuité rencontrés par leur clientèle, d'absorber les conséquences économiques de la crise dans leur cabinet et, enfin, de s'adapter à l'évolution des référentiels applicables induite par les circonstances.

Le scandale MCKESSON & ROBINS en 1939, est considéré comme l'un des éléments essentiels, contribuant à l'amélioration de la qualité d'audit légal. Ce dernier résulte d'une présentation fallacieuse de bilan, qui a abouti à la publication d'un document relatif à l'extension des processus d'audit.

Introduction générale

Les scandales financiers récents, témoignent de différentes formes de problèmes d'imperfection des structures de gouvernance, et rappellent fortement que les dirigeants ont toujours la possibilité et une imagination débordante pour faire apparaître dans les comptes une situation financière très avantageuse, profitant notamment d'une situation propice d'asymétrie d'informations.

C'est le cas de la faillite du courtier en énergie Enron en Décembre 2001, renforcé par la faillite de Worldcom, Ahold, Tyco et Perlamat. Ces derniers ont remis en cause la fiabilité des normes comptables, et de l'information délivrée aux actionnaires, ce qui a induit à un développement plus approprié de la conception de l'audit externe, traduit par la divulgation de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) le 30 Juillet 2002 relative à la sécurité financière et aux règles de comptabilité.

Afin de veiller au respect de cette loi, un organisme créé par la loi SOX (The public company accounting oversight board) est chargé de surveiller les auditeurs et de garantir le respect de la loi ; la profession d'audit passe ainsi sous le contrôle public.

L'Algérie à son tour a connu de graves situations de fraudes, ce qui a engendré un lourd bouleversement sur l'environnement économique, c'est essentiellement le cas du scandale Khalifa, provoqué suite à un abus de confiance, banqueroute de détournement d'actif et dissimulation de la comptabilité.

Sous l'influence de toute ces turbulences, et en se référant à ces événements importants, qui en quelque sorte, contribuent à l'amélioration de la qualité de prestation d'audit légal, il apparaît plus approprié de lui attribuer une attention particulière et un traitement de haut niveau, permettant de faire apparaître son rôle important, qui consiste en la réalisation d'une meilleure régularité et sincérité dans l'exercice des fonctions économiques.

Vu l'importance que nous venons d'illustrer du rôle joué par la fonction d'audit externe, on doit s'interroger sur la valeur ajoutée de l'audit pour les parties prenantes, notamment pour les entreprises, et de la pertinence d'une prestation d'audit uniforme et obligatoire quelque soit la taille de l'entreprise auditée. C'est ce que nous allons essayer de développer dans notre travail de recherche.

Introduction générale

Pour parvenir à cet objectif, la question centrale ci après mérite une attention particulière : « Comment la fonction d’audit externe est organisée afin de mener à bien une mission de certification des comptes ?

Mais afin de tenter de répondre à cette question, on doit savoir tout d’abord :

- Comment est organisée la fonction d’audit externe au niveau international ?
- Comment est régie la fonction d’audit légal en Algérie, et répond-t-elle aux exigences mondiales ?
- Quelle est la démarche que suit un professionnel pour réaliser sa mission d’audit légal sur une entreprise ?

Afin de répondre à ces questions, nous avons élaboré des hypothèses que nous allons affirmer ou infirmer au cours de notre travail :

- L’audit sur l’échelle internationale est régis par des normes harmonisées ;
- Algérie est soumis aux lois nationales poursuivant une démarche standardisée ;
- Les travaux du commissaire aux comptes sur la société X reflète les recommandations établies par la loi.

Afin de répondre à la problématique et vérifier les hypothèses posées, nous allons effectuer une recherche bibliographique à travers la lecture d’ouvrages et une consultation d’article spécialisés pour le montage du cadre théorique et conceptuel de l’audit légal. En ce qui concerne le cadre pratique, nous allons effectuer un stage pratique au sein d’un cabinet d’audit où nous allons effectuer une mission d’audit légal sur une entreprise, afin de comprendre le déroulement de la profession d’audit légal.

Afin d’apporter des réponses objectives, nous avons opté pour un plan de travail composé de trois chapitres, Dans le premier chapitre, nous allons présenter la fonction d’audit externe sur l’échelle internationale, pour procéder ensuite dans un deuxième chapitre à l’audit externe en Algérie, et pour clôturer, un troisième chapitre sera réservé à l’illustration de la pratique de l’audit externe sur entreprise par un cas pratique qui sera réalisé au sein d’un cabinet d’audit, sur une société de transport maritime.

Chapitre I :
L'audit externe sur
l'échelle
internationale

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

Les organisations économiques ont toujours dû produire des informations financières et comptables, qui nécessitent un contrôle et une vérification par l'auditeur légal. « A l'origine, l'audit est un examen critique, destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels, conformément à un référentiel comptable identifié »¹, spécifique à chaque pays du monde. A cet effet, il est nécessaire de s'intéresser tout d'abord à la présentation de ce processus à l'échelle internationale, pour procéder ensuite à l'audit externe en Algérie, celui-ci qui nécessite une meilleure attention et un traitement particulier.

Ce présent chapitre sera consacré à la présentation des bases légales liées au processus d'audit externe, pour mieux appréhender les particularités institutionnelles, légales et juridiques au niveau mondial, après l'avoir situé par rapport aux autres pays du monde, ce qui permet d'avoir une vision plus appropriée sur son fonctionnement à l'échelle internationale. Ce n'est qu'à la fin que nous allons mentionner les actualités liées à ce dispositif, en raison de leurs importances et objectivités.

Section 1: Cadre légal et institutionnel de l'audit externe

L'audit légal est né du besoin des organismes économiques à une certaine régularité de leurs états financiers, ce qui a entraîné le développement de cette profession, et son adoption par la majorité des pays du monde, c'est ainsi que cette conception s'est internationalisée à travers la traduction des normes internationales d'audit.

1.1. Historique et évolution

La fonction de l'audit externe existait toujours dans l'histoire des relations économiques, mais sous différentes formes d'un temps à un autre, selon le degré de développement connu sur chaque période, ce qui entraîne des évolutions importantes sur cette fonction.

¹Alain MIKOL, « Les audits financiers », Edition d'ORGANISATION, Paris, 1999, P 8.

1.1.1. Historique

L'histoire de l'audit externe au fil du temps peut se résumer ainsi ²:

Le mot audit est nouveau, mais le concept est très ancien. Il est venu du latin « audir » qui signifie écouter. Il est apparu dès le 3^{ème} siècle avant le prophète Jésus, lorsque les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler la comptabilité de toutes les provinces, l'audit fût introduit par les Anglo-Saxons au début du XIII^{ème} siècle pour la gestion.

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

En France, vers la fin du XVII^{ème} siècle, la chambre des comptes de Paris chargea un expert de la vérification de tous les comptes et calculs sur les irrégularités de « Nicolas Fonquet » surintendant des finances du roi Louis XIV.

L'audit n'a été reconnu qu'à partir du XIII^{ème}, c'est à cette époque que l'on retrouve certaines références telle que l'exemple de la cité de PISE³, qui a demandé à un comptable d'exercer le rôle d'auditeur de la municipalité moyennant des honoraires.

1.1.2. Evolution

Au fil du temps, la fonction d'audit n'a pas cessé de se développer. Elle s'exerce dans des domaines d'activités de plus en plus nombreux, et elle affine et développe ses méthodes.

Ce n'est cependant, qu'à partir du XIX^{ème} siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique, tant de leur ampleur que dans leurs méthodes en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. Les premières méthodes apparaissent aux Etats-Unis autour du XIX^{ème} siècle. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît aujourd'hui.

Cette évolution s'est faite selon trois grandes phases historiques :⁴

²Gerard VALIN, « Controlor & Auditor », édition Dunod, Paris, 2006, P 24.

³ Cite de PICE : ancienne cité Grecque, ville Italienne.

⁴ Bernard COLLASSE, « encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition Economica, 2000. p 345.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

- Jusqu'à la fin de XIX^{ème} siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude, les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée et l'exhaustivité des pièces comptables.
- Les années entre 1880 et 1920 se sont caractérisées par le développement des entreprises américaines et la naissance d'un groupe professionnel comptable (Americaine Association of Public Accountant, Federal Reserve board) ;
- A partir du début du XX^{ème} siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers, apparait parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs, ce qui a induit à la création de Securities and Exchange Commission (SEC), New York stock Exchange entre 1930 et 1940 qui exige à toute les entreprises cotées d'être auditées. ;
- Après le milieu du XX^{ème} siècle, la finalité affirmée de l'audit, se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. La période 1940-1950 a été consacrée à l'organisation du contrôle interne de l'entreprise, et l'apparition des premiers auditeurs.

En 1966, le mot audit a été popularisé en France par les cabinets « Anglo- Saxons d'audit », qu'on appelait alors les big eight, devenu en 1998 à la suite de restructuration les Bib five.

A partir de 1970, le mot audit a été employé pour désigner aussi bien des missions de vérification des comptes, que des missions menées par des personnes autres que des commissaires aux comptes.

Les progrès de la fonction d'audit au fil du temps sont synthétisés dans le tableau n° 1.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

Tableau n°1 : synthèse du progrès de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
200 avant le prophète 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	Comptables	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

Source : Lionnel COLLINS, Gérard VALLIN, « Audit et contrôle interne », édition Dalloz, Paris, 1992, p 17.

1.2. Pratique de l'audit dans le contexte international

Faisant suite à la création de l'International Accounting Standard Board (IASB) en 1973, dont la mission était d'édicter des normes comptables applicables à l'élaboration des comptes, et de promouvoir leur acceptation à travers le monde. L'IFAC (International Federation of Accountant) fut constituée le 7 Octobre 1977 par 63 organisations professionnelles représentant 49 pays différents.

L'objectif essentiel de l'IFAC est de favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées. Aujourd'hui plus de 160

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

organisations professionnelles, représentant plus de 120 pays réunissant ensemble environ 2,5 millions de professionnels participant à l'IFAC. Le siège de l'IFAC est à New York.⁵

Outre le comité sur les standards d'audit, International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), qui est situé à Londres, et qui cherche à améliorer l'équivalence de la pratique de l'audit en proposant des normes de références. L'IFAC comporte un certain nombre de comités, comme celui de la formation et le comité éthique.

Le Transnational Auditors Committee (TAC) est le comité exécutif du Forum of Forum'FOF', qui regroupe les firmes d'audit qui exercent leurs activités à un niveau transnational, ces firmes sont supposées être en conformité avec les FOF standards de qualité et se soumettre à de revues croisées de cette conformité.⁶

1.2.1. Normes de l'IAASB

Les standards d'audit développés par l'IAASB sont répertoriés sous le nom d'ISA (International Standard Auditing), et classifiés par numéro à trois chiffres :⁷

- 100 est axée sur l'environnement de l'auditeur, l'adéquation du type de mission qu'il mène avec les rapports qu'il émet, et les diligences qu'il effectue ;
- 200 est liée aux objectifs et aux comportements de l'auditeur : code d'éthique, scepticisme professionnel, formalisation de l'engagement, qualité de l'audit, documentation, évaluation et gestion du risque de fraude, prise en compte de l'environnement juridique, communication sur le gouvernement d'entreprise ;
- 300 est plus spécialement axée sur la phase préliminaire de l'audit ;
- 400 sur l'environnement du risque, de contrôle interne, et informatique... de l'entité sous revue ;
- 500 donne des standards sur la conduite de l'audit lui-même : revue analytique, méthode de vérification : tests, confirmation externes, estimations et utilisation de modèles, continuité d'exploitation, lettre d'affirmation ;
- 600 : les relations avec les autres auditeurs ou experts, internes à l'entreprise ou externes ;
- 700 : les rapports d'audit et la communication financière.

⁵ Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p 403, 404.

⁶Gérard VALIN, op cité, p 150-151.

⁷Idem, p 150.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

1.2.2. Le cadre conceptuel des normes internationales d'audit

Un cadre conceptuel (ou cadre de référence pour les recommandations internationales sur l'audit et les missions connexes) avait été adopté par l'IAASB- IAPC en Octobre 1987 pour publication en Février 1988.

Ce texte a été intégré dans le cadre conceptuel relatif aux missions d'assurance de 2005 et dans les normes de l'IAASB.⁸

Le cadre conceptuel des normes d'audit est représenté dans la figure n°1.

Figure n°1 : Cadre conceptuel des normes d'audit.

	Missions d'audit		Mission connexes	
Nature du service	Audit	Examen limité	Procédures convenues	Compilation
Nature de l'assurance exprimée par l'auditeur	Assurance de forme positive sur la ou les assertions, opinion d'audit	Assurance négatives sur la ou les assertions	Aucune assurance sur la ou les assertions (conclusions factuelles de procédures)	Aucune assurance
Degré d'assurance comparatif exprimé par l'auditeur sur les assertions.	Assurance élevé	Assurance modérée		

Sources : Robert OBERT, « Synthèse droit et comptabilité », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2000, p 448.

Commentaire

Ce cadre conceptuel distingue les missions d'audit des autres missions, lesquelles comprennent les missions d'examens limitées, les missions d'application de procédures convenues et les missions de compilation. Ainsi qu'il en ressort du diagramme ci-dessus, l'audit et l'examen limité doivent conduire l'auditeur à exprimer respectivement un degré

⁸Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, op-cité, p 406.

élevé et degré modéré d'assurance, lesquels termes sont utilisés pour indiquer leur classement comparatif. Les missions ayant pour objet la réalisation de procédures convenues et de compilation, ne visent pas à permettre à l'auditeur d'exprimer une assurance quelconque sur les assertions concernées.

1.3. L'organisation de la profession d'audit légal dans le monde

L'audit légal a évolué beaucoup plus dans les pays développés du monde, où il a prouvé son importance, et à partir desquels il a propagé pour devenir une nécessité incontournable dans tout le reste du monde, à cet effet, il convient de le définir dans les pays les plus importants en termes d'audit légal, où on pourra toucher toutes les particularités liées à cette profession.

1.3.1. Audit légal dans les pays de l'union européenne (UE)

L'audit légal en Europe relève de la compétence du conseil des ministres et de la commission européenne.

➤ Directives européennes

L'audit légal est abordé de manière plus ou moins importante dans les directives suivantes adoptées par le conseil des ministres (CE) :⁹

- Quatrième directive du conseil, 78/660, du 25 Juillet 1978, relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés, modifiée par les directives 90/605 du 8 Novembre 1990, 2006/46 du 14 Juin 2006 et 2009 du 18 Juin 2009 ;
- Septième directive du conseil, 83/349, du 13 Juin 1983, relative aux comptes consolidés, modifié par la directive 90/604 et 90/605 du 8 Novembre 1990, 2006/43 du 17 Mai 2006, 2006/46 du 14 Juin 2006 et 2009/49 du 18 Juin 2009 ;
- Directive du conseil 86/635, du 8 Décembre 1986, relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, modifiée par les directives 2001/65 du 27 Septembre 2001, 2003/51 du 18 Juin 2003 et 2006/46 du 14 Juin 2006 ;
- Directive 2006/43 du 17 Mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette directive, qui a abrogé et remplacé la

⁹ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, « Audit et commissariat aux comptes », édition FRANCICS LEFEBVRE, Paris, 2010, p 372.

8^{ème} directive du conseil, 84/253, du 10 Avril 1984 relative à l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, vise à améliorer la crédibilité de l'information financière, et à renforcer la protection de l'union européenne contre des scandales financiers. Elle contient, entre autre, des dispositions qui concernent le contrôle potentiel public, l'obligation d'assurance qualité externe, les devoirs des contrôleurs légaux des comptes, l'utilisation de normes internationales, ainsi que des principes en matière d'interdépendance des contrôleurs.

Elle vise à harmoniser les qualifications des personnes habilitées à effectuer le contrôle légal des documents comptables. Ces qualifications exigent l'atteinte d'un niveau d'entrée à l'université, le suivi d'un programme d'enseignement théorique, ainsi qu'une formation pratique et avoir subi avec succès un examen d'aptitude professionnel de niveau de fin d'études universitaires organisé et reconnu par l'Etat.

➤ **Dispositions nationales des pays de l'union européenne**

Il est utile de procéder à la présentation des spécificités de l'audit légal dans une sélection de pays de l'UE. ¹⁰

✓ **L'Allemagne**

L'audit des comptes en Allemagne est organisé autour de trois organisations professionnelles :

- La Wirtschaftsprüferkammer (WPK) qui comprend environ 8000 Wirtschaftsprüfer (expert-comptable) et un peu plus de 5000 Vereidigte Buchprüfer (vérificateur de comptabilité), plus un certain nombre de sociétés d'expertise comptable et de vérificateurs de comptabilité ;
- L'institut des Wirtschaftsprüfer (IDW) : institut des experts-comptables, créés en 1932 ;
- Le Bundesverband der vereidigten Buchprüfer (BVB) : confédération des vérificateurs de comptabilité.

¹⁰ Robert OBERT, « Synthèse droit et comptabilité », édition DUNOD, Paris, 2000, P 431-438.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

L'appartenance à la WPK est obligatoire, alors que l'appartenance à l'IDW et au BVB est facultative : tous les membres de l'IDW et de BVB sont membres de la WPK. Elle est chargée de l'administration de la profession, et doit satisfaire à des obligations d'indépendance, de secret professionnel et de comportement.

✓ La Belgique

En Belgique, seuls les membres de l'institut des réviseurs des entreprises peuvent exercer le contrôle légal. L'article 3 de la loi du 22 juillet 1953, modifié par la loi de 21 février 1985 définit la profession du réviseur par sa vocation principale, à exercer des contrôles imposés par la loi.

Par ailleurs, le titre d'expert-comptable été reconnu en Belgique et protégé à partir de 1985, date à laquelle a été créé l'institut d'experts-comptables.

✓ L'Espagne

L'article 6 de la loi du 12 juillet 1988 réserve en Espagne le contrôle des comptes aux auditeurs, personnes physiques ou morales, inscrits au registre officiel des contrôleurs des comptes, après autorisation de l'institut de comptabilité et d'audit des comptes.

✓ La Grande-Bretagne

En Grande-Bretagne, ce n'est qu'en 1948 (un siècle après l'obligation de contrôle) que la loi (le companies act de 1948) a exigé des garanties de compétence pour le contrôle légal. Il fallait être membre d'une organisation agréée par le ministère du commerce, ou être autorisé par ce dernier.

Le ministère ne désignera en fait qu'en 1976 les quatre institutions (centenaires) agréées :

- L'institute of chartered accountants in england and wales (ICAEW);
- L'institute of chartered accountants in Scotland (ICAS);
- L'institute of chartered accountants in Ireland (ICAI);
- La chartered association of certified accountants (ACCA).

Les deux autres associations professionnelles, le chartered institute of management accountants (CIMA) et le chartered institute of public finance and accountancy (CIFRA) n'ont pas été agréées.

✓ L'Italie

Les sociétés italiennes peuvent faire appel à toutes personnes de leur choix pour remplir le rôle de sindaco (commissaire aux comptes), sous respect des conditions suivantes :

- Au moins un des deux commissaires titulaires et un des suppléants, doivent être choisis dans le tableau professionnel des dottori commercialisti (un peut plus de 30 000 personnes physiques dont 80% de professionnels libéraux), ou des ragioniere (un peu plus de 26 000 personnes physiques dont plus de 65% de professionnels libéraux) ;
- Au moins un des deux commissaires titulaires (lorsqu'ils sont trois), et deux (lorsqu'ils sont cinq), et un des suppléants doivent être choisis sur la liste des revisore contabile, lorsque le capital social est au moins égal à 500 millions de lire.

Les deux catégories professionnelles des réviseurs doivent être respectivement inscrites au tableau de l'ordre des dottori commercialisti, ou d'un collège de ragioniere.

✓ Les Pays-Bas

Aux Pays-Bas, les fonctions de contrôleur légal des comptes sont assurées par les registeraccountants, membre de la Nederlands Instituut Van registeraccountants (NIVRA) créée en 1895. Toutes autres personnes acceptées par le ministère des affaires économiques, dès lors qu'elle a apporté la preuve d'une qualification suffisante, obtenue hors des frontières des Pays-Bas, peut également effectuer l'audit des comptes.

1.3.2. Audit légal aux Etats-Unis

La profession d'auditeur légal dans sa totalité été placée sous le contrôle de l'American Institut of Public Accountants (AICPA) avant 2002, et depuis, l'AICPA se concentre désormais sur les entités des sociétés non cotées.

En principe, l'AICPA est une association professionnelle de Certified Public Accountant (CPA) au niveau national, qui compte environ 350 000 membres parmi lesquels on trouve les CPA, exerçant dans les secteurs du commerce et de l'industrie, dans les cabinets d'audit le secteur est le monde universitaire. L'AICPA regroupe également des professionnels américains exerçants à l'étranger, cette association a été crée en 1887, l'adhésion à l'AICPA est volontaire.¹¹

¹¹ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Op cité, P 415.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

✓ Rôle des organisations professionnelles

Les sociétés de CPA, dont les plus importantes sont celles des Etats de New York, de Californie, de l'Illinois et du Texas, sont indépendantes de l'AICPA. Toutefois, elles échangent de nombreux travaux et leurs relations sont cordiales.

L'AICPA, aussi bien que les sociétés de CPA, a adopté des codes de déontologie professionnelle.

Par ailleurs, le développement important des sociétés de CPA a conduit l'AICPA à formuler un ensemble de recommandations et règles précises, en particulier en matière d'audit : les statements on auditing standards (SAS).

Enfin on ne saurait oublier l'influence de ce que l'on appelle le big five (Arthur Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, KPMG, Price waterhouse Coopers) dont tous ont leur origine (au moins partielle, car ils proviennent souvent de regroupements) aux Etats-Unis, et qui travaillent en particulier pour les grandes sociétés multinationales.

En guise de conclusion, on peut dire que l'évolution de la profession d'audit légal a été provoquée essentiellement par le développement du système économique, ainsi que son organisation instituée dans différents pays du monde, qui est devenue au fil du temps une nécessité incontournable, ce qui a conduit à l'introduction des normes internationales d'audit, régissant cette profession avec précaution et exactitude, plus particulièrement, applicables à tous les Etats à l'échelle internationale.

Section 2 : Statut du contrôleur légal

La mission d'audit externe est accomplie par un contrôleur dit légal, qui en tant qu'auditeur, doit respecter les normes situant cette profession, pour réaliser les missions confiées à sa responsabilité ; à cet effet, il doit également prendre connaissance de la démarche standardisée concernant le déroulement d'une mission d'audit légale à l'échelle internationale.

2.1. Normes de vérification

Les normes de vérifications son regroupées sous trois formes :

2.1.1. Normes générales

Les normes générales couvrent la compétence, l'indépendance, la qualité du travail et le secret professionnel.

- ✓ **La compétence :** Les personnes habilitées à exercer la profession d'auditeur légal, doivent avoir reçu une formation d'auditeur et jouissant, en cette qualité, de capacité professionnelle suffisante et posséder un certain nombre de diplômes ;
- ✓ **L'indépendance :** L'auditeur légal doit porter une indépendance financière, familiale et d'intérêt, il ne doit pas entretenir des relations d'affaires, ni de recevoir un salaire ou tout autre avantage de l'entreprise ;
- ✓ **La qualité du travail :** L'auditeur légal exerce sa fonction avec diligence, il doit apporter tout le soin nécessaire que l'on puisse attendre d'un professionnel dans l'accomplissement de la mission, la présentation et la rédaction du rapport ;
- ✓ **Le secret professionnel :** L'auditeur légal et ses collaborateurs sont liés par le secret professionnel. Les faits couverts par le secret professionnel concernent :
 - Soit les faits confiés, quelle que soit leur nature ;
 - Soit les faits connus au cours de l'exercice de la profession, dès lors que, par leur nature, ils doivent rester confidentiels et qu'ils ne sont ni publics, ni publiés.

2.1.2. Normes de travail

Pour garantir la qualité des travaux, l'auditeur légal ne doit pas seulement être compétent et indépendant, il faut encore que les travaux mis en œuvres soient suffisant, pour aboutir à une opinion valable sur la régularité et la sincérité des comptes.

Les normes de travail relatives à la mission de certification couvrent :

- L'orientation et la planification de la mission ;
- L'appréciation du contrôle interne ;
- L'obtention d'éléments probants ;
- La délégation et la supervision ;
- La documentation des travaux.

2.1.3. Normes de rapports

La mission d'audit aboutit à l'établissement d'un rapport permettant la certification, avec ou sans réserve de la régularité et de la sincérité des documents annuels, ou refus de certification.

Selon la norme ISA 700, le rapport d'audit doit contenir les éléments suivant :

- Intitulé ;
- Destinataire ;
- Paragraphe de présentation ou d'introduction (comportent l'identification des états financiers audités, et le rappel des responsabilités respectives de la direction de l'institution de l'auditeur) ;
- Paragraphe portant l'étendue de l'audit (faisant référence aux normes ISA ou aux normes ou pratiques nationales applicables), et décrivant le travail effectué par l'auditeur.

2.2. Les missions de l'audit comptables et financier

Dans un audit des états financiers, l'auditeur est chargé d'émettre une opinion sur la situation financière d'une institution, en vérifiant si elle est bien conforme aux normes comptables. L'étendue des travaux d'un auditeur se base essentiellement sur quatre missions.

2.2.1. L'examen des données qui justifient les montants et l'ensemble des éléments constituant les états financiers

L'objectif d'une mission d'examen est de préparer et d'examiner des états financiers pour s'assurer qu'ils sont vraisemblables, c'est-à-dire dignes de confiance. Cette mission est affirmée par la norme ISA 200, qui assure que l'étendue des travaux d'un auditeur se base sur l'obtention de l'assurance raisonnable, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci ne résultent pas de fraudes ou d'erreurs, et par conséquent, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

2.2.2. L'évaluation des normes comptables appliquées par l'institution

Le contrôleur légal, lors de la vérification des comptes d'une institution, doit évaluer les normes et procédures comptables appliquées par cette dernière et leurs conformités aux dispositions édictées par la loi du pays concerné.

2.2.3. L'analyse des principales estimations fournies par la direction

Au terme de son contrôle légal de l'institution concerné, l'auditeur apprécie l'importance des estimations y compris les décisions fournies par la direction, et ceux à travers leur analyse et leurs vérifications avec précaution, afin de toucher tous les éléments pouvant provoquer des irrégularités du fonctionnement du système de l'institution.

2.2.4. Délivrer un rapport sur les états financiers, et procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations

Les résultats des contrôles effectués par l'auditeur seront renfaitées dans un rapport, sur lequel sont présentées toutes constatations et remarques sur la régularité et la sincérité des états financiers, et ceux conformément aux exigences des normes ISA.

2.3. Le déroulement d'une mission d'audit externe

Les étapes et les techniques d'audit financier conduisant à la certification sont communes, voir strictement identiques, à tous les auditeurs légaux du monde économiquement développé. Ces similitudes n'ont pas lieu d'étonner, car tous les instituts professionnels du monde économiquement développés sont membres de l'IFAC, organisation non gouvernementale et à but non lucratif, dont l'un des objectifs est d'harmoniser au niveau mondial les normes et méthodes d'audit.

2.3.1. Les étapes de l'audit externe

L'audit externe est une fonction, qui en terme d'application, standardisé par un certain nombre d'étapes à suivre par l'auditeur, pour l'accomplissement de la mission :¹²

A. Acceptation de la mission

L'acceptation d'une mission par un auditeur repose sur cinq éléments fondamentaux :

¹²Armand DAYAN, « Manuel de gestion », 2eme edition, Paris, 2004, P 917-933.

- ✓ La mission envisagée ne lui fait pas perdre son indépendance ; par corollaire, l'auditeur externe n'est pas dans une situation d'incompatibilité ou d'interdiction prévue par la loi, vis-à-vis de l'entité qu'il envisage d'audit ;
- ✓ Il dispose de la compétence nécessaire pour mener à bien cette mission ;
- ✓ Il dispose du personnel et du temps nécessaire ;
- ✓ Il mesure les conséquences de risque important qui existent dans l'entreprise : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompetent, conflits sociaux importants, activités spéculatives... ;
- ✓ Il a pris contact avec son prédécesseur afin de connaître les raisons du non renouvellement du mandat de celui-ci.

L'acceptation d'une mission autre que de l'audit externe est bien plus simple, les deux principaux éléments à prendre en compte étant alors celui de la compétence et celui du temps disponible.

B. Orientation et planification

L'auditeur prend le temps d'orienter et de planifier la mission qu'il a accepté, car l'entreprise n'est pas une juxtaposition de chiffres, de bilans et de ratios toujours audités de la même manière : elle est avant tout une communauté d'individus et un système d'organisation qui nécessite à chaque fois, une adaptation des méthodes employées.

L'auditeur doit, lors de cette étape d'orientation et de planification :

- ✓ Acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement, avec pour objectif d'identifier les risques propres à cette entreprise ;
- ✓ Identifier les systèmes et les domaines significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur va concentrer ses travaux ;
- ✓ Rédiger un plan de mission, avec pour objectif de préciser et de formaliser, la nature, l'étendue et le calendrier des travaux.

C. Appréciation du contrôle interne

L'auditeur apprécie les procédures du contrôle interne avant d'examiner les pièces comptables, en qualité plus au moins importante selon la qualité des procédures.

Ainsi l'objet de l'appréciation du contrôle interne (du système d'organisation comptable) est-il double :

- ✓ D'une part, la fiabilité des procédures conduit l'auditeur à procéder à des sondages peu nombreux lors de l'étape de contrôle des comptes ; au contraire, l'existence des procédures peu fiables l'incite à des tests de validation particulièrement exhaustifs ;
- ✓ D'autre part, l'inefficacité éventuelle des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable, ayant pour objectif d'éliminer toutes sources de risque évitable. L'auditeur contribue ainsi à l'amélioration des performances de l'entreprise.

Apprécier le contrôle interne, c'est-à-dire vérifier sa bonne conception et son bon fonctionnement, nécessite de respecter des étapes de travail : prise de connaissance des procédures mises en place par l'entreprise, description, vérification de leur existence réelle, évaluation des risques liés à leur conception, vérification de leur bon fonctionnement, diverses techniques sont mises en œuvre lors de chacune de ces phases.

D. Contrôle direct des comptes

Le contrôle direct des comptes consiste à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuve. Il revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément probant.

Il n'existe pas de normes d'audit indiquant quelle quantité de contrôle direct doit être menée, en fonction de la bonne ou de la mauvaise qualité des procédures de contrôle interne, ou en fonction du seuil de signification ; l'auditeur est seul juge en la matière : il doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible, les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, à priori, les plus porteurs de risques.

Lors de cette étape, l'auditeur utilise le plus souvent la totalité des techniques de collecte d'élément probant.

E. Travaux de fin de mission

Les travaux de fin de mission précèdent la formulation de l'opinion des auditeurs. Ils comprennent en particulier :

- ✓ **Un examen d'ensemble des comptes annuels** : l'examen d'ensemble des comptes annuels a pour objet de vérifier que les chiffres sont cohérents compte

tenu de la connaissance, par ailleurs, des comptes annuels, du secteur d'activité et du contexte économique ;

- ✓ **Evénements postérieurs à la clôture** : l'expression (examens postérieurs à la clôture) fait référence à des événements d'importance significative connus ou intervenus postérieurement à la clôture de l'exercice social ;
- ✓ **Lettre d'affirmation** : la lettre d'affirmation est rédigée par les dirigeants de la société auditée, et adressée à l'auditeur à une date proche de la signature du rapport général par l'auditeur.

F. Rapports

L'auditeur légal achève sa mission par rédaction d'un certains nombres de rapports appelées rapports intermédiaire, général et spéciale, dans lesquels il donne son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels.

2.3.2. Techniques de collecte d'éléments probants

Vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, nécessite d'utiliser des techniques de collecte d'éléments probants lors de toutes les étapes de l'audit comptable et financier : ¹³

A. Inspection

L'inspection comprend deux techniques bien distinctes :

- ✓ L'examen des documents et de toute pièce justificative ;
- ✓ La vérification de l'existence physique d'un actif.

L'examen des documents créés ou reçus par l'entreprise porte sur les pièces, factures, lettres, dossiers et autre dossiers justificatifs permettant de vérifier une procédure (lors de l'évaluation du contrôle interne), ou un solde (lors du contrôle direct des comptes). L'auditeur ne vérifie jamais aveuglement n'importe quelle pièce : le plan de mission, l'appréciation du contrôle interne et l'utilisation des techniques de sondage le conduit à examiner un nombre suffisant et pertinent de documents pour fonder son opinion sur les comptes annuels.

B. Observation physique

La technique de l'observation physique ne doit pas être confondue avec la technique de l'inspection des actifs physiques. Cette dernière est une technique qui conduit l'auditeur à

¹³Armand DAYAN, op-cité, p 935-939.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

vérifier lui-même physiquement l'existence matérielle d'un actif, tandis que l'observation physique consiste à regarder ce que d'autres font.

L'observation physique est couramment employée par l'auditeur lors de l'inventaire physique des stocks de l'entreprise auditée, c'est-à-dire, lors du comptage des stocks (produits finis, marchandises, biens en cours de fabrication...) qui existent dans l'entreprise à la clôture de l'exercice social. L'inventaire physique des stocks est mené par le personnel de l'entreprise tandis que l'auditeur les observe.

C. Demandes d'informations ou d'explications

Les demandes d'informations ou d'explications permettent de se procurer des informations auprès de personnes compétentes, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. Elles englobent les demandes écrites formelles adressées à des tiers, et des demandes orales informelles à des personnes à l'intérieur de l'entité.

L'information verbale présente la particularité d'avoir la force probante la plus faible dans l'échelle des éléments de preuve mais d'être la plus simple, la plus urbaine et la plus nécessaire des techniques. Elle est parfois la seule technique possible dans le cas de raisonnements ou de décisions qui n'ont pas été mis en écrit.

D. Demande de confirmation

La confirmation est une réponse à une demande visant à corroborer des éléments contenus dans les documents comptables. La demande de confirmation, ou circulation, consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaire avec l'entreprise vérifiée de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité. On parle également de confirmation directe des tiers.

E. Calculs

Outre les contrôles arithmétiques proprement dits (additions, multiplications...), les contrôles comprennent la vérification des éléments suivants :

- ✓ Rapports ;
- ✓ Centralisations ;
- ✓ Egalités fondamentales entre les divers documents.

Ces contrôles étaient autrefois fondamentaux, car ils permettaient de déceler des erreurs que la tenue manuelle de la comptabilité rendait inévitable, quel que soit le soin que les comptables apportaient à leur travail. Ils peuvent demeurer nécessaires aujourd'hui, soit parce que le logiciel comporte une erreur de programmation, soit parce qu'il a été manipulé à des fins dolosives. Néanmoins, tout logiciel de comptabilité conçu par une société honorablement connue, et qui n'a pas fait l'objet d'une modification ultérieure, est supposé additionné, centralisé et reporté sans aucune erreur.

Autrefois réalisées à l'aide d'une calculatrice, ces vérifications sont aujourd'hui réalisées à l'aide de jeux d'essai ou de logiciels d'aide à l'audit.

F. Procédures analytique

Les procédures analytiques comprennent des estimations, des comparaisons des calculs de ratios, des analyses de tendance, des rapprochements et des recoupements qui permettent de vérifier une certaine cohérence entre :

- ✓ Les chiffres des comptes annuels et les réalités traitées en comptabilité ;
- ✓ Les chiffres des comptes annuels d'une part, l'activité de l'entreprise, son passé et les prévisions d'autre part.

Les procédures analytiques permettent de découvrir des chiffres anormaux, des chiffres qui s'écartent du bon sens et de la simple logique, ou des chiffres dont l'absence est surprenante. Autrefois réalisées à la main, les analyses prennent aujourd'hui souvent appui sur des logiciels d'aide à l'audit.

En termes de conclusion, on déduit que l'auditeur obtient tout au long de sa mission des éléments probants, suffisants et appropriés, pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification, pour se faire, il poursuit les étapes standardisées et reconnues, lui permettant d'accomplir toutes les missions confiées à sa responsabilité. A cet effet, il dispose de diverses techniques de contrôle, ainsi que les normes de vérification, auxquelles il se réfère, pour mener à bien sa mission, et déceler les erreurs et anomalies constatées, c'est ainsi que l'auditeur contribue à l'amélioration de la performance de l'entité contrôlée.

Section 3: Actualités liées aux dispositions d'audit externe sur le plan international

Si le début du vingtième siècle a connu, lors du transfert de l'audit au continent américain, l'allègement de la mission de l'auditeur quant à la détection de la fraude ; la question de la responsabilité de l'auditeur n'est toujours pas réglée. En effet, la situation conflictuelle qui a toujours existé entre les attentes des destinataires du rapport d'audit et la perception qu'a l'auditeur de sa mission (expectation gap) n'a cessé de s'aggraver, notamment lorsque des scandales financiers récents, impliquant les auditeurs externes de certaines entreprises, témoignent de différentes formes d'imperfection des structures de gouvernance, et par conséquent, ils ont fait les grands titres de l'actualité internationale et plus particulièrement anglo-saxonne.

En raison de la gravité de ces événements qui touchent les mouvements économiques actuels, nous allons essayer de les étudier, et présenter les tendances actuelles de l'audit externe sur le plan international, ainsi, que les dernières réflexions qui ont été développées sur le sujet.

3.1. Les tendances actuelles de l'audit externe sur le plan international

L'augmentation de l'importance que joue l'audit externe suite aux développements économiques du dernier siècle, implique l'aggravation des risques portants sur cette profession, ce qui explique l'émergence des scandales financiers, influant la stabilité du déroulement normatif et légal du système économique, parmi lesquels nous allons citer les plus grands et graves scandales pénétrant le système économique.

3.1.1. L'affaire d'ENRON

Les scandales financiers ont entraîné une perte de confiance dans les marchés financiers, en particulier l'effet d'ENRON sur la gouvernance des entreprises, réputé « le Titanic financier du XXIème siècle », c'est le scandale le plus grave constaté aux Etats-Unis en 2001.

A. Présentation d'ENRON

ENRON est un grand géant texan du courtage en énergie, comporte 3500 filiales dans le monde entier, il est créée en 1985 de la fusion de deux entreprises de distribution de gaz naturel « Houston natural gaz et internorth ». Il est chargé de plusieurs activités parmi

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

lesquelles on cite, Electricité, Gaz naturel, produits énergétiques divers, pâte à papier, acier, métaux,...etc.

En 2000, ENRON a enregistré un chiffre d'affaire de plus de 100 milliards de dollars, et a recensé 21000 salariés dans plus de 40 pays du monde, il est considéré comme la septième plus grande société aux Etats-Unis selon l'indice « Standart poor 500 », en bourse, il a réalisé 63 milliards de capitalisation boursière.

En matière d'audit externe, ENRON été audité par Arthur ANDERSEN, le cabinet faisant partie des big five (Arthur Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, KPMG, Price waterhouse Coopers), en contrepartie de ces prestations d'audit externe, ENRON paie ARTHUR Andersen pour son audit 52 milliards de dollars d'audit légal réparti comme suit :

- 25 milliards de dollars en honoraires ;
- 27 milliards de dollars dans divers missions d'ordre financier et fiscal.

B. Evénements antérieurs à la crise

Suivant la chronologie des faits, ENRON a marqué des événements anormaux et illégaux qui méritent de se poser la question, ces événements sont de l'ordre suivant :

Au 18 aout 2000, ARTHUR Anderson avait qualifié le budget de « risque maximum », mais toutes fois a décidé de le garder comme client, sachant qu'il a été durant cette année l'un des plus gros donateurs dans la campagne de Bush « 146000 dollars », en plus ARTHUR Anderson avait des antécédents pour avoir commis des irrégularités ou authentifié des comptes falsifiés.

C. Déroulement de la crise

La crise ENRON a débuté en 2001 lorsqu'ENRON a donné l'ordre à ARTHUR Anderson (houston) de détruire certain documents comptables, Arthur Andersen à son tour s'est rendu complice de la destruction de 1,7 tonne d'e-mails et documents comptables, puis en 16 octobre 2001, des pertes de 618 millions de dollars et de multiples dettes ont été découvertes. En effet, des résultats ont été annoncés et ont montré une charge inattendue de 544 millions de dollars d'après impôts, et une réduction de capital de 1.2 milliards de dollars,

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

Au 28 novembre 2001, l'action ENRON chute brutalement de 90 dollars à 60 cents et ses actionnaires se retrouvent ruinés. Cette situation a éclaté ensuite au 2 décembre 2001, lorsque ENRON a annoncé sa faillite, en entraînant une procédure pour se placer sous la protection du chapitre 11 de la loi américaine sur la faillite, la loi qui permet de solliciter de nouveaux prêts bancaires, alors qu'elle licencie 4500 salariés, sachant que les dettes bancaires et emprunts obligataires constatés par ENRON sont estimés à 17 milliards de dollars.

C'est en janvier 2002 qu'ARTHUR Anderson a avoué avoir détruit des documents comptables compromettant pour ENRON, en effet, il s'agissait de la plus importante faillite enregistrée jusqu'à lors aux Etats-Unis, seule Worldcom battra se record.

3.1.2. Le scandale financier Tyco

Alors que le scandale ENRON ne cesse d'enfler, le discrédit va se porter, début 2002, sur un autre groupe industriel aux pratiques financières peu transparentes, TYCO. Présent dans une multitude de métiers, ce champion de la croissance externe ploie sous un lourd endettement, après avoir réalisé quelque 64 milliards de dollars d'acquisitions en huit ans. En janvier, son Président Directeur Général (PDG), Dennis Kozlowski, annonce une scission du groupe en quatre entités, y renonce en avril, puis, accusé de fraude fiscale et comptable, il démissionne en juin. La mise en Bourse de la filiale financière CIT, acquise un an plus tôt pour 9,5 milliards de dollars, n'apportera en juin que 4,6 milliards de dollars au groupe. Une nouvelle direction s'emploie depuis cet été à auditer les comptes et à redresser le groupe. Mais ce sera lent : TYCO vient d'annoncer qu'il lui faudrait trouver 3,5 milliards de dollars d'ici à la fin de l'année pour faire face à ses échéances de remboursement.

3.1.3. Le scandale financier WORLDCOM

Au 25 juin 2002, a éclaté la plus grande fraude comptable de l'histoire. L'opérateur téléphonique américain WORLDCOM avoue une manipulation de 3,85 milliards de dollars, chiffre qui sera ensuite porté à 9 milliards. Ces mouvements suspects ont débuté en 1999 et ont permis de gonfler les bénéfices pour atteindre les objectifs fournis aux analystes. Précisément, certains coûts (les reversements effectués aux opérateurs locaux (Baby Bells) ont été comptabilisés en investissements (et donc étalés sur plusieurs années), et non, comme l'imposent les normes comptables, en dépenses courantes (et donc imputés immédiatement sur les bénéfices). De plus, les provisions auraient aussi été manipulées : d'abord, gonflées artificiellement, sans sortie effective de cash, elles auraient ensuite été reprises, permettant de

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

doper les bénéfices. Fin juillet, WorldCom se place sous la protection du chapitre 11 du Code américain des faillites. Ce sera, là encore, la plus grande faillite de l'histoire.

En résumé, on peut constater que le scandale lié aux fraudes et manipulations comptables D'ENRON n'a pas seulement alarmé les acteurs du marché américain. Certaines réformes ont été accélérées en Europe suite à cette affaire. La création de l'Autorité des Marchés Financiers aurait été accélérée pour cette raison selon Michel Tudel, ancien président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. De plus, la Commission Européenne a promulgué des dispositions à travers des directives afin d'augmenter la transparence et de limiter les abus de marché au niveau des analystes financiers.

Cependant, cette prise de conscience et son impact doivent être modérés, Tout d'abord, parce que le monde de la finance continue à l'heure actuelle d'alimenter les scandales notamment avec les affaires WARLDCOM et TYCO qui montrent les dérives de la finance. Cela montre qu'en dépit de leurs efforts, les organismes de contrôle ne peuvent pas totalement prévenir le manquement aux règles édictées.

Et enfin, on ne peut parler de scandale financier sans évoquer la crise économique de 2008 qui est à l'origine une crise financière et immobilière. Cela montre deux choses, la première est l'inconscience et l'immoralité de certains acteurs financiers, la deuxième est l'impact que peut avoir une dérive financière sur la vie des citoyens, à l'image des fonds de pension qui ont été engloutis lors de la faillite D'ENRON, ou des milliers d'américains qui se sont retrouvés sans toit lors de la crise des surprimes, incapables de rembourser des crédits qui ont été octroyés, sans réel contrôle par leur banque.

3.2. Les nouvelles réformes adoptées suites aux scandales financiers

Les scandales financiers ont entraîné une perte de confiance dans les marchés financiers. Pour répondre à cette crise de confiance, avant que l'affaire éclate au grand jour, les pouvoirs s'engagent à réagir, et adoptent de nouvelles réformes de sécurité financières et comptables pour procurer plus de régularité sur le marché et éviter de nouveaux scandales.

3.2.1. La loi de Sarbane-Oxly 2002

Les United State of America (USA) furent les premiers frappés par ces scandales financiers et les premiers également à instaurer de nouvelles règles visant à accroître la

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

sécurité financière : la loi Sarbanes-Oxley¹⁴ (SOX) entrée en vigueur le 30 juillet 2002, introduit des mesures comme la certification sur l'honneur des comptes par les dirigeants et leurs directeurs financiers, un resserrement du contrôle des commissaires aux compte, et la mise en place d'une instance de surveillance qui met fin au système d'autorégulation.

La loi Sarbanes-Oxley adoptée avant l'été 2002 constitue la réforme la plus ambitieuse en matière de droit des sociétés depuis le New Deal. Elle cherche à prévenir la répétition des scandales récents et à restaurer la confiance des investisseurs.¹⁵

L'objectif principal de cette loi est de s'assurer que les entreprises mettent en place les bons contrôles en matière financière, et dans ce cadre, elle s'intéresse en particulier à la sécurité financière et aux règles de comptabilité.

A. Principes de la loi SOX

Cette loi est basée sur trois principes :

- L'exactitude et l'accessibilité de l'information ;
- La responsabilité des managers ;
- L'indépendance des auditeurs.

B. Conditions d'adoption de la loi SOX

Toute société désirant se conformer à SOX doit :

- Mettre en place les contrôles internes sur les processus financiers ;
- Être certifiée par des auditeurs externes ;
- Maintenir un suivi du cycle de vie des documents ;
- Archiver toutes les données pour une période d'au moins cinq ans.

En effet la loi a été créée essentiellement pour aider les entreprises à mettre en place suffisamment de contrôles internes pour éviter:

¹⁴ Michel OXLY : est un homme politique américain né le 11 février 1944 à Findlay, Ohio qui a été un membre de la Chambre des Représentants républicain.

Paul Spyros Sarbanes : est un homme politique américain, membre du Parti démocrate et sénateur du Maryland au Congrès des États-Unis de 1977 à 2007.

¹⁵ J. MISTAL, C.BOISSIEU, J. LORENZI, « Les normes comptables et le monde post-Enron », Edition La documentation française, Paris, 2003, P27.

- La fraude
- L'utilisation erronée de données financières
- La perte de transactions financières

C. Les principales mesures de la loi SOX

La loi SOX définit un certain nombre de mesures contribuant à l'amélioration de la qualité de prestation d'audit externe.

➤ **Réglementation et surveillance de la profession de commissaires aux comptes**

La loi Sarbanes Oxley, impose que le contrôle des cabinets d'audit ne soit plus fait par d'autres cabinets d'audit, mais par une autorité de tutelle indépendante qui est le PCAOB «Public Company Accounting Oversight Board ». Tous les cabinets d'audit vérifiant les comptes des sociétés cotées aux Etats-Unis, y compris les cabinets non américains doivent être enregistrés auprès de la PCAOB. Cet enregistrement implique que les cabinets s'engagent à respecter, dans le cadre de leur mission d'audit pour les émetteurs, les standards d'audit, de contrôle de qualité, d'éthique, d'indépendance adoptés par le PCAOB.

➤ **L'indépendance du commissaire aux comptes**

La loi SOX définit de nouvelles exigences pour assurer une meilleure indépendance du contrôleur des comptes.

✓ **Séparation des services d'audit et des services non audit**

Afin de réduire les conflits d'intérêts, les firmes d'audit ne pourront offrir à l'entreprise dont elle vérifie les comptes d'autres services que ceux qui sont directement reliés à cette activité. Une interdiction plus généralisée des services autres que la vérification a été jugée indésirable, puisque certains de ces services peuvent aider le vérificateur à mieux comprendre les activités du client qu'il vérifie.

✓ **Rotation des auditeurs**

Ce principe impose la rotation des auditeurs externes, cette obligation de certains associés des firmes d'audit, implique le remplacement des associés d'audit membres de l'équipe chargée du contrôle financier d'une société au bout d'un certain temps d'une part, et l'impossibilité pour ces associés ainsi remplacés d'effectuer une mission chez ce même client avant l'expiration d'un certain délai.

✓ **Eviter les conflits d'intérêts**

Afin d'éviter les conflits d'intérêts, il est désormais interdit pour une firme d'audit, d'auditer les comptes d'une société si certains dirigeants de la société ont été employés de la firme d'audit dans l'année précédant l'audit. Certaines exceptions ont été tolérées par la SEC notamment si le conflit d'intérêt résulte d'une opération de fusion acquisition ou en cas de circonstances exceptionnelles.

✓ **Amélioration de l'information**

La SEC oblige les sociétés émettrices à divulguer le montant des honoraires, sous divisés en quatre catégories, versés aux auditeurs au titre des deux exercices précédents.

➤ **Amélioration des pratiques de Corporate Governance**

La loi américaine Sarbanes-Oxley impose de nouvelles exigences en matière de Corporate Governance, et étend les responsabilités civiles et pénales des organes suprêmes de direction des sociétés cotées aux Etats-Unis.

➤ **Amélioration, accélération et conservation de l'information**

Selon cette mesure, la loi SOX exige une communication sur les changements significatifs et sur les opérations hors bilan, et impose la conservation des documents produits et utilisés dans le cadre de la conduite d'audit, et de revues financiers, elle a aussi défini une nouvelle responsabilité civile et sanctions renforcées.

3.2.2. La loi de sécurité financière

La loi de sécurité financière « LSF » est la conséquence du dysfonctionnement sur les marchés. La perte de confiance des actionnaires, des investisseurs ont obligé certains pays à mettre des mesures en œuvre, ainsi cette loi prévoit la modernisation du contrôle légal des comptes, la création du Haut Conseil et la refonte de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes.

A. La modernisation des autorités de contrôle

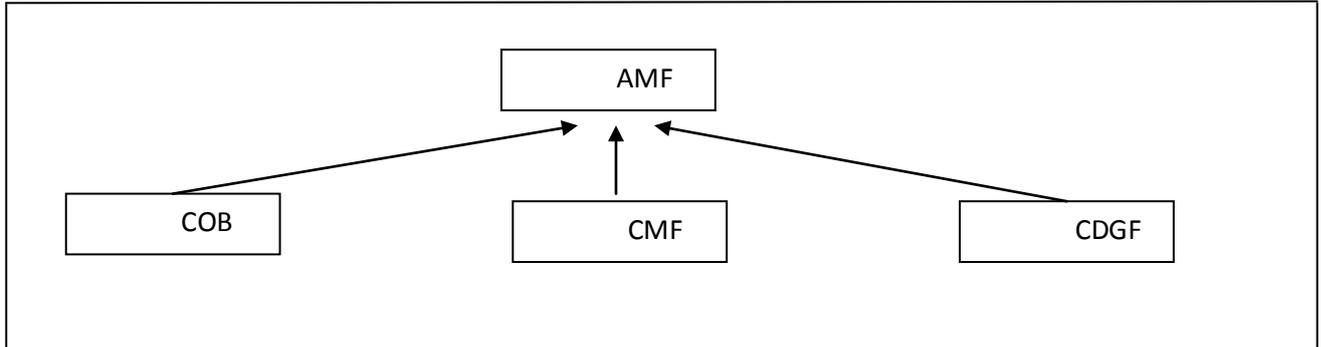
Les mesures emblématiques de la modernisation des autorités de contrôle conduit à la création de :

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

✓ L'autorité du marché financier « l'AMF »

Elle résulte de la fusion de trois autorités existantes : la Commission des Opérations de Bourse (COB), le Conseil des Marchés Financiers (CMF) et le Conseil de Discipline de la Gestion Financière (CDGF).

Schéma n°1 : l'autorité du marché financier



Source : établi par nos propres soins.

✓ L'Autorité prudentielle

Outre la création de l'AMF, une autre réforme est elle aussi fondamentale : la création d'une Commission de contrôle commune aux entreprises d'assurance, aux mutuelles et aux institutions de prévoyance (CCAMIP), par fusion des actuelles Commission de contrôle des assurances (CCA) et Commission de contrôle des mutuelles et des institutions de prévoyance (CCMIP).

B. La sécurité des épargnants et des assurés

La réforme du démarchage bancaire et financier est un sujet complexe qui se doit de prendre en compte diverses possibilités et effectuer des compromis. Elle répond donc à quatre impératifs :

- ✓ Proposer une définition du démarchage qui soit cohérente avec l'évolution des techniques de vente, repose sur des critères précis et préserve la capacité commerciale des établissements financiers ;
- ✓ Identifier plus clairement les démarcheurs et le champ des produits et services qu'ils sont susceptibles de proposer ;
- ✓ Mieux protéger les épargnants personnes physiques ou morales des dérives constatées au cours de la période récente, et conforter leur capacité de jugement dans une relation plus équilibrée avec les démarcheurs ;

- ✓ Préciser les obligations et responsabilités des démarcheurs comme de leurs mandants.

C. Le contrôle légal des comptes

La loi de Sécurité Financière prévoit un renforcement de la déontologie et de l'indépendance des auditeurs externes. Pour cela, les professionnelles ont pris l'initiative de mettre en place une gestion plus transparente et adaptée aux avancés. Les normes professionnelles et les règles ont été revues, ainsi de créer de nouvelles modalités de contrôle et mesures disciplinaires, et de définir des règles de déontologie renforcées pour une meilleure transparence.

D. La transparence et le gouvernement d'entreprise

La réflexion sur le gouvernement d'entreprise est ancienne. Les rapports Viénot¹⁶ et plus récemment le rapport Bouton¹⁷, ont tous souligné l'importance de développer un véritable gouvernement d'entreprise des sociétés cotées. Les entreprises n'ont encore une fois pas attendues la loi pour mettre en place par eux même des règles de transparences et de déontologie afin de rassurer les actionnaires et d'améliorer l'audit interne.

E. Adoptions de nouvelles normes en Europe

A l'occasion de l'élargissement de l'Europe nous assistons à un défi : assurer la stabilité financière de l'Union.

Pour **Christian Noyer**¹⁸ la stabilité financière ne peut être obtenue que grâce à l'interaction de trois leviers : des normes financières strictes s'appuyant sur une réglementation adéquate, et une surveillance prudentielle efficace des règles comptables appropriées, et une gouvernance d'entreprise efficiente.

✓ **L'harmonisation des règles comptables**

L'harmonisation des règles comptables, actuellement très différentes selon les pays de l'UE, constitue une autre condition préalable à la création d'un marché européen unique des

¹⁶ En France, le rapport Viénot est l'un des rapports qui émet des recommandations en matière de gouvernance d'entreprise. Ce rapport est un code de bonne conduite et non un texte juridiquement contraignant.

¹⁷ Le rapport Bouton est l'un des rapports qui émet des recommandations en matière de gouvernance d'entreprise. Ce rapport est un code de bonne conduite.

¹⁸ Gouverneur de la Banque de France.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

services financiers, et un facteur de succès des autres réformes engagées sur le plan prudentiel. L'uniformisation des normes comptables au sein de l'UE élargie améliorera la comparabilité et la transparence des états financiers des sociétés européennes. Elle permettra également de créer un marché financier européen plus profond, liquide et efficient, favorisant ainsi la diversification des sources de financement de l'économie européenne et l'amélioration de sa compétitivité.

✓ **Une gouvernance d'entreprise efficiente constitue une ligne de défense essentielle contre l'instabilité financière**

La mondialisation constitue un puissant vecteur d'amélioration de la gouvernance d'entreprise, et d'accélération de la convergence vers l'adoption des meilleures pratiques en matière de contrôle interne, de responsabilité des gestionnaires et d'information financière.

Toutefois, plusieurs faillites retentissantes aux Etats-Unis et, plus récemment, en Europe ont mis en lumière la nécessité, pour les autorités, d'exercer un suivi attentif et de poursuivre sans relâche les efforts dans ce domaine.

3.2.3. Mise en place des IAS/IFRS

Les pouvoirs publics ont affirmé vouloir renforcer la qualité de l'information financière, afin de rétablir la confiance du public, des épargnants et des investisseurs. Ce mouvement s'est traduit par l'adoption d'un ensemble de textes présentés comme améliorant de la sécurité financière. Les normes IFRS (International Financial Reporting Standards), ont été introduites en 2005 prenant la suite des normes IAS pour (International Accounting Standards), existant depuis 1973 destinées à toutes les entreprises faisant appel à l'épargne publique. Elles ont pour but d'établir un corpus de normes comptables de haute qualité destiné aux grandes entreprises internationales.

L'objectif affiché a été de rétablir la clarté des comptes des entreprises, la confiance des investisseurs sur les marchés boursiers, mise à mal par les scandales à répétition et par l'explosion de la dette des entreprises.

A. Principes de l'IAS/IFRS

La logique comptable des IAS-IFRS repose sur quelques points (nettement divergents par rapport au droit comptable français) en particulier :

- L'option de valorisation à la juste valeur des actifs et passifs ;
- La primauté de la substance sur la forme ;
- L'approche prioritairement bilancielle ;
- Les principes privilégiant la vision de l'investisseur ;
- Le principe de prudence subordonné à celui de neutralité et de pertinence ;
- L'absence de textes spécifiques à un secteur d'activité ;
- La moindre reconnaissance de la comptabilité d'intention ;
- La place qu'occupe l'interprétation dans l'application des normes.

Le changement de référentiel comptable qu'ont connu toutes les entreprises va transformer le fonctionnement des marchés financiers, des entreprises et des économies, d'une part, et l'élaboration des comptes, d'autre part.

Deux nouveaux principes comptables sont ajoutés :

- ✓ **prééminence de l'économique sur le juridique** : les comptes doivent donner une image fidèle de l'entreprise et de son patrimoine (ainsi, le crédit bail rentre à l'actif du bilan) ;
- ✓ **importance relative** : une information ne doit figurer dans l'annexe que si elle peut influencer sur les choix futurs des utilisateurs.

B. Champ d'application des IAS/IFRS

Les normes IAS-IFRS s'appliquent à tous les Etats qui le souhaitent. Néanmoins en 2007, le principal utilisateur de ces normes demeure l'Union européenne, puisque le règlement CE 1606/2002 de l'UE impose à toutes les sociétés cotées publiant des comptes consolidés, d'établir des états financiers dès le 1^{er} janvier 2005 en IAS/IFRS. L'application du référentiel comptable devient alors obligatoire dès le 1^{er} Janvier 2005, et le 1^{er} Janvier 2007, pour les sociétés ayants seulement des titres cotés autres que des actions. Cette adoption a également pu avoir des effets d'entraînements, car de nombreux pays à l'image de l'Arménie, de l'Egypte, ou de l'Ukraine..., utilisent déjà (comme l'UE) en totalité ou en partie le référentiel international. En France, les groupes non cotés peuvent aussi, au choix, opter pour les normes ou conserver les règles françaises applicables aux comptes consolidés.

3.2.4. Le passage du big five au big four

L'un des dommages collatéraux de l'affaire Enron est le chamboulement du secteur de l'audit. Après la chute d'Andersen, discrédité en 2002 pour avoir certifié les comptes truqués d'ENRON, et détruit des milliers de documents liés à cette affaire, les Big Five, les cinq grands cabinets d'audit dans le monde, ne devraient plus être que quatre: KPMG, Price Waterhouse Coopers, Deloitte et Ernst & Young.

A. Présentation des big five

Les big five ont succédés aux big six après la fusion de cooper et lybrand et de price Waterhouse en 1998.

✓ **Price Waterhouse Coopers « PWC »**

PWC est le plus grand cabinet mondial d'audit, de conseil et de service, né en 1998 de fusion successive des acteurs anglo-saxons historique de ce secteur (price waterhouse et cooper and lybrand), au niveau mondial, c'est le plus important des big four¹⁹.

✓ **Deloitte Touch thomatsu**

Deloitte est l'un des quatre Big Four avec Price waterhouse Coopers, Ernst & Young et KPMG, c'est-à-dire l'un des grands cabinets d'audit et de conseil, né des fusions successives des acteurs anglo-saxons historiques de ce secteur²⁰, c'est le leader mondial au sein des Big Four, avec un chiffre d'affaires atteignant 28,8 milliards de dollars en 2011. Il s'agit également du plus grand cabinet d'audit au monde avec une masse salariale de 182 000 employés, et du plus ancien des Big Four. Depuis 2009, Deloitte est aussi le premier cabinet d'audit en France.

✓ **Ernst & Young (EY)**

Ernst & Young est un des principaux cabinets d'audit, l'un des big four, et le troisième réseau mondial en terme de chiffre d'affaires (après Price watherhouse Coopers etDeloitte)²¹. Sa mission est de répondre aux enjeux de ses clients (société cotées, entreprises du Middle Market, jeunes entreprises innovantes, secteur public, fonds d'investissements...).

¹⁹ Moussa CAMARA, « l'essentiel de l'audit comptable et financier », édition 2008, paris 2009, p19.

²⁰ Idem, P 21.

²¹ Idem, P 20.

✓ **KPMG**

KPMG est un réseau mondial de prestation de service d'audit (audit), fiscaux (tax), et de conseil (advisory) dédiés aux entreprises du monde entier. Il est le quatrième réseau mondial en termes de chiffre d'affaire, après respectivement PWC, Deloitte et EY.²²

B. La chute d'Arthur ANDERSEN

Très rapidement, le cabinet Arthur ANDERSEN (Houston) a opté pour une stratégie d'acceptation, avec la reconnaissance des erreurs d'appréciation commises, et que certains de ses employés avaient effectivement détruit de grandes quantités de correspondances avec la firme ENRON.

Toutefois, Arthur ANDERSEN a fait savoir que le top management d'ENRON lui avait caché des informations importantes, et que ses avertissements répétés devant le comité d'audit de la firme n'avaient pas été pris en compte.

Après une stratégie de silence de deux semaines, exigée par la direction aux USA, Aldo CARDOSO, le PDG d'Arthur ANDERSEN France, fait la tournée des médias et multiplie les interviews: il va s'efforcer de transformer l'affaire ENRON/ANDERSEN en point d'accroche pour un débat plus large: « les auditeurs ont ils les moyens de bien exercer leur activité professionnelle ? »

En interne, le cabinet se trouve en alerte maximale, manifestée par :

- ✓ La constitution d'une cellule de crise animée par Michel LEGER un associé de la branche audit ;
- ✓ Le recours à un spécialiste de la communication de crise, Stéphane FOUKS, PDG d'Euro RSCG corporate ;
- ✓ L'élaboration d'un plan de campagne, avec identification de six cibles : les salariés, les clients, les médias, les institutions, le réseau des anciens et les grandes écoles.

Après la crise d'ENRON, Arthur ANDERSEN trouve sa chute, manifestées par les événements suivants :

- ✓ Le réseau Arthur ANDERSEN implose et provoque le démembrement de ses activités à l'international ;

²² Moussa CAMARA, op-cité, P 19.

- ✓ Aux USA, les clients grands comptes ont désertés les uns après les autres ;
- ✓ Ailleurs dans le monde, les cabinets membres d'Arthur ANDERSE Worldwid cherchent à concrétiser des alliances avec leurs concurrents ;
- ✓ Perte des 2/3 des employés aux Etats-Unis ;
- ✓ Plusieurs centaines de partenaires, sur un total de 1 700, sont partis à la concurrence emmenant avec eux une partie de leurs clients ;
- ✓ Paul VOLKER, ancien Secrétaire d'Etat au Trésor, prône le remplacement de toute l'équipe dirigeante d'Arthur ANDERSEN, et propose un plan de reprise du Cabinet avec la suppression de 7 000 emplois.

Arthur ANDERSEN est réduit à plaider son incompétence pour éviter d'admettre avoir violé la loi américaine, par conséquent, Plusieurs plaintes ont été déposées contre Arthur ANDERSEN, accusé d'avoir certifié des comptes mensongers et visé également dans la plainte déposée pour délit d'initié.

C. Les big four

Après la chute d'Andersen, le réseau est démantelé et les cabinets sont vendus et répartis auprès des concurrents. Ainsi, le cabinet français (représenté par Barbier, Frinault et Associés) est racheté par Ernst & Young, alors qu'Andersen Espagne passe sous l'enseigne Deloitte. De ce fait, les grands groupes d'audit comptable et financier sont aujourd'hui au nombre de quatre.

Cependant, les big four sont très puissants dans le domaine de l'audit financier et comptable, des problèmes de manque de concurrents fond débat et notamment se pose la question des conséquences d'une hypothétique 'nouvelle affaire ENRON'. Toutefois, les observateurs du secteur s'accorde à dire que l'émergence d'un cinquième réseau global est fantaisiste.

3.3. Les nouvelles techniques d'audit externe

La technologie utilisée par l'auditeur, le contrôleur interne ou les commissaires des comptes afin d'émettre une opinion a considérablement évolué.

Face à ces nouveaux défis les contrôleurs, que ce soit interne ou externe à l'entreprise, s'intéressent d'une part à ces nouveaux systèmes d'information assez complexes, pour

pouvoir exercer leur mission, et d'autre part à introduire les nouvelles technologies de l'information et de la communication dans leurs méthodes de travail afin d'être plus efficace.

3.3.1. Les techniques d'audit assistées par ordinateur

Selon la norme ISA 401 de l'IFAC, un environnement informatique existe lorsqu'un ordinateur, quelque soient son type et ses capacités, est utilisé pour le traitement d'informations financières d'importance significatives pour l'audit, que cet ordinateur soit exploité par l'entité ou par un tiers.

En réalité, L'auditeur a à sa disposition tout un ensemble d'outils informatiques sur chaque phase de sa mission, comme il y a aussi des outils plus spécialisés qui permettent de réaliser des tests d'audit en milieu informatisé, généralement à la disposition des auditeurs informatiques ; parmi ces outils on cite : Générateur de données de tests, Utilitaires standards, Logiciels de gestion des changements, SCARF (systems control audit review file), et EAM (embedded audit modules), SNAPSHOT, AUDIT HOOKS, ITF (integrated test facilities), CIS (continuous and intermittent simulation).

3.3.2. L'audit continu

Relativement à l'utilisation des CAATs « computer-assisted audit technique », une nouvelle démarche d'audit est depuis peu mise en exergue, qui permettrait entre autres d'améliorer la capacité des auditeurs internes ou externes à répondre aux nouvelles exigences.

C'est la démarche 'audit continu', qui est « une démarche d'audit caractérisée par l'usage intensif de CAATs, exercés avec une fréquence proportionnée aux événements ou risques à traiter »²³

A travers l'étude portée sur ces différents événements, on peut déduire que le développement des relations économiques, accompagnées par l'évolution des technologies, implique l'augmentation des risques de manipulation, liés sans doute aux négligences des contrôleurs et aux faiblesses des systèmes de vérifications, ces risques doivent être, à leur tour traités par des spécialistes avant que les menaces éclatent, et ceux par, le développement de nouveaux systèmes et techniques de vérification, ainsi d'être plus attentif aux risques qui

²³ José BOUANICHE, « L'audit et ses outils informatisés », Revue française d'audit, 2007, P 6.

Chapitre I : L'audit externe sur l'échelle internationale

menaces la régularité des systèmes économiques, ce qui permet de réaliser une meilleure transparence et une régularité de haut niveau.

En synthèse, des nouvelles mesures et réformes ont été appliquées en réponse aux scandales financiers récents, qui à leur tour, ont marqué l'actualité internationale de l'audit externe. Ces réformes sont traduites par l'adoption de nouvelles lois comme améliorantes de la qualité de prestation de l'audit externe, en plus des nouvelles normes ajoutées en prévoyant une supervision fédérale des vérificateurs publics aux comptes, un nouvel ensemble de règles d'indépendance des auditeurs et de nouvelles obligations en matière de communication applicables aux entreprises publiques,

En outre, ces mutations ont conduit au développement des techniques et technologies d'audit, comme remède aux problèmes rencontrés suite aux scandales financiers, c'est le défi actuel, qui consiste à trouver des instruments de régulation adéquats, et des règles qui pourront tracer la ligne entre régulation et autonomie du marché, dans un contexte d'importants changements économiques qui remettent en cause l'ordre établi.

Avec le temps, nous pourrons juger, si ces actualités ont une influence positive ou négative, sur le fonctionnement du système économique, et en particulier du domaine d'audit comptable et financier. Mais jusqu'à l'instant, on ne peut que dire qu'elles ont constitué d'une part un obstacle au fonctionnement normatif du système économique, en raison des scandales rencontrés récemment, d'autre part, leur traitement et leur résolution a provoqué le développement des pratiques d'audit externe, ainsi que des techniques appliquées à cette dernière, qui permette de réaliser plus de transparence et de régularité,

Les responsables et professionnels de cette profession doivent être plus attentifs aux risques de manipulation des comptes qui peuvent surgir, sur tous, ceux qui proviennent des développements technologiques du monde actuel.

Chapitre II :
L'audit externe en
Algérie

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Les réformes économiques agréées depuis 1988 en Algérie ont créé un besoin d'information comptable, financière, économique et sociale pour tous les opérateurs de la vie économique (l'Etat, associés, administrateurs, gestionnaires, banquiers, salariés, et tiers). Par ailleurs, seule l'existence de données significatives, objectives et fiables permet de diriger une entité économique, ce qui a donné à l'information comptable et financière toute son importance, et par conséquent à imposer l'audit externe comme garant de la fiabilité de ces informations.

A cet effet, on s'est engagé à la présentation de l'audit externe en Algérie, en le situant pour un premier temps dans son cadre légal et institutionnel, pour définir ensuite les aspects juridiques liées à cette profession, ainsi de se rappeler des actualités marquées par le développement économique en Algérie.

Section 1 : Cadre légal et institutionnel

Pour avoir une idée plus précise sur l'audit externe, et afin de mieux cerner ses particularités institutionnelles, et de lever certaines équivoques, il est nécessaire de le situer dans son cadre légal et institutionnel pour définir et maîtriser toutes ces dispositions, lois et réglementations sur la base desquelles est régie cette profession.

1.1. Historique et définition du commissaire aux comptes

En Algérie, l'intérêt porté au contrôle est tout récent. La réforme de l'économie nationale, en plaçant l'entreprise comme moyen privilégié d'accumulation de richesse, a conduit naturellement à redonner à l'information financière et comptable toute son importance, et par voie de conséquence, à imposer l'audit légal comme garant indispensable de la fiabilité et de la sincérité de cette information.

1.1.1. Historique

Après l'indépendance, jusqu'à 1975, année de promulgation du code de commerce, les textes français avaient été introduits pour les sociétés de droit.

Durant les années soixante dix, la pratique du contrôle légal des comptes était limitée aux entreprises nationales. Ce contrôle, institué par l'ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant la loi des finances pour 1970, prévoyait que le ministre d'Etat chargé des finances et du plan

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

devait désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales et dans les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial, en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leurs situations active et passive.²⁶

Par ailleurs, le décret 70-173 du 16/11/1970 a précisé les obligations et les missions des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi publiques. Le texte a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent en confiant la mission à des CAC, fonctionnaires de l'Etat, comme les contrôleurs généraux des finances, les inspecteurs financiers, les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel.

Les missions et les tâches de ces fonctionnaires de l'Etat était de :²⁷

- ✓ Contrôler à posteriori les conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière sur la gestion de l'organisme soumis à leur surveillance ;
- ✓ Suivre l'exécution des comptes, budgets ou états prévisionnels de l'entreprise conformément aux prescriptions du plan ;
- ✓ Examiner les conditions d'application des dispositions législatives ou réglementaires ayant une incidence économique ou financière ;
- ✓ Préserver de la régularité et la sincérité des inventaires et des comptes des résultats inclus dans les comptabilités générales et analytiques de chaque entreprise.

Cependant, la réelle mutation du commissariat aux comptes s'est faite avec l'avènement des réformes économiques fondamentales de 1988, notamment la loi 88-01 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques (EPE) et la loi 88-04, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 de 26/09/75 portant code de commerce concédant à l'entreprise publique économique le statut de personne morale régie par les règles du droit commercial, ce qui a engendré leur transformation en sociétés de capitaux.

L'avènement de la loi 91-08 du 27/04/91 a par ailleurs, marqué un tournant majeur dans la profession de commissaire aux comptes. Cette loi est venue clarifier la mission, les obligations, les prérogatives et le statut général de commissaire aux comptes, suite à cette

²⁶ Mohamed Samir HADJ-ALI, « Le commissariat aux comptes », Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, N° 3, 1994, P 10.

²⁷ Idem, p 10.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

dernière, la loi de finance 10-01 a été introduite récemment au 29 juin 2010, modifiant quelques dispositions de la loi précédente. Elle constitue par conséquent le texte juridique de base régissant la profession.

1.1.2. Définition du commissaire aux comptes

La conception du commissariat aux comptes est largement définie par des lois et par divers auteurs ; parmi les plus importantes, nous citerons les suivantes :

« Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés de contrôler la comptabilité des sociétés, d'en certifier la régularité et la sincérité et de vérifier que la vie sociale se déroule dans des conditions normales ».²⁸

« Professionnel chargé, dans le cadre d'une mission légale, de certifier que les comptes d'une institution (société, groupe, mutuelle, association, groupement sportifs,...etc.) soient réguliers, sincères et qu'ils reflètent l'image fidèle des résultats, de la situation financière et du patrimoine. L'opinion du CAC, exprimé dans un rapport présenté tous les ans à l'assemblée générale, prend la forme d'une certification avec, ou sans réserves, ou d'un refus de certifier les comptes ».²⁹

Selon l'article 22 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, « est commissaire aux comptes, au sens de la présente la loi, toute personnes qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes en vertu des dispositions de la législation en vigueur ».³⁰

1.2. Conditions d'exercice de la profession du CAC

Le commissaire aux comptes doit répondre à un certain nombre de conditions, prévues par la loi et autorisant l'exercice régulier de sa profession.

1.2.1. Inscription au tableau de la chambre nationale des CAC

Les conditions d'inscription au tableau de la chambre national des CAC, sont régies par l'article 8 de la loi 10-01 :

- Etre de nationalité algérienne ;
- Les candidats à l'inscription sur le tableau doivent par ailleurs présenter le niveau de qualifications requises, et remplir les conditions de compétences ;

²⁸ Mohamed Samir HADJ-ALI, op-cité, P 11.

²⁹ Abdelghafour ORAZEM, « Commissariat aux comptes en Algérie », Alger, Avril 2009, p6.

³⁰ Article 22, loi n° 10-01 du 29/06/2010, JORA n°42.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- Jouir de tous les droits civiques et politiques,
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- Etre agréé par le ministre chargé des finances, et être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de celui de l'organisation nationale des comptables agréés ;
- Prêter le serment prévu à l'article 6.

A. Procédure d'inscription

Selon l'article 7 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, « Nul commissaire aux comptes ne peut être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes, s'il n'a pas été au préalable agréé par le ministre chargé des finances ».

➤ **Conditions d'agrément**

Le candidat, personne physique, ou morale, à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, doit adresser au conseil national de la comptabilité, par lettre recommandée, une demande d'agrément accompagnée des documents administratifs suivant :

✓ **Personne physique**

- Un certificat de nationalité algérienne ;
- Un extrait d'acte de naissance n° 12 ;
- Une copie certifiée conforme du diplôme ouvrant droit à l'exercice de la profession ;
- Un extrait du casier judiciaire n° 3.

✓ **Personne morale**

- Une copie de la déclaration de souscription et de versement du capital de la société en formation ;
- Une copie du projet de statuts de la personne morale établis par le notaire chargé de rédiger l'acte ;
- Une copie de l'agrément de chaque sociétaire dont l'agrément est exigé ;
- Une copie du mandat donné à la personne habilitée à accomplir les démarches administratives relatives à la demande d'agrément de la personne morale.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Le secrétariat du conseil national de la comptabilité, après vérification matérielle des documents, délivre à l'intéressé un récépissé de dépôt, daté, numéroté et signé, remis en main propre contre accusé de réception ou par lettre recommandée.

La demande d'agrément est réputée déposée à partir de la date où le requérant a reçu un récépissé de dépôt du dossier auprès du secrétariat du conseil national de la comptabilité. Les dossiers incomplets ou irrecevables dans la forme, sont retournés à leur expéditeur accompagnés d'une note expliquant les motifs du non recevabilité. La commission des agréments, après étude des dossiers des demandeurs, personnes physiques ou morales, statue conformément aux dispositions de son règlement intérieur, et dresse un procès-verbal faisant ressortir les avis d'accord ou de refus de l'octroi de L'agrément.

La commission des agréments transmet, par le biais du secrétariat du conseil national de la comptabilité, le procès-verbal de la réunion accompagnée des agréments aux fins de signature par le ministre chargé des finances. Le conseil national de la comptabilité notifie, au demandeur de l'agrément la décision d'agrément ou de refus motivé de la demande, conformément à l'article 9 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010. La commission des agréments se réunit autant de fois que l'exige le nombre de demandes d'agrément.

B. Conditions d'inscription

Pour l'inscription au tableau, les personnes physiques et morales candidates à l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé, doivent fournir les documents nécessaires à adresser au secrétariat du conseil national de la comptabilité, ces dossiers sont différents selon que le candidat soit personne physique ou morale.

Le candidat, personne physique ou morale, est inscrit au tableau et une carte professionnelle lui est attribuée précisant nom et prénom ou raison sociale, la ou les professions qu'il est autorisé à exercer.

1.2.2. Compétences intellectuelle

Le commissaire aux comptes doit justifier d'un diplôme Algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent. En effet, le commissaire aux comptes doit jouir d'une formation approfondie dans les domaines de la comptabilité, de l'audit, des droits des

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

affaires, pénales, civiles et commerciales, de la fiscalité, de la finance, de la gestion et de l'organisation de l'entreprise.

Les titres et diplômes visés ci-dessus, sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministère chargé des finances, ou par des instituts agréés par celui-ci.

Le concours pour l'accès à l'institut d'enseignement spécialisé ou l'institut agréé, n'est ouvert qu'aux candidats titulaires d'un diplôme universitaire dont la spécialité est fixée par voie réglementaire.

1.2.3. Incompatibilités et interdictions

La loi définit les incompatibilités et les interdictions à partir desquelles l'exercice de la profession du CAC devient illégal.

A. Incompatibilités

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

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

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

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

B. Interdictions

Il est interdit au commissaire aux comptes :

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

1.3. Champs d'application

La demande de nomination de commissaire aux comptes peut être faite par la commission de l'organisation et de la surveillance des opérations en bourse COSOB, comme elle peut être faite aussi par tous intéressés (garant, dirigeant, actionnaire, associés, administrateurs, ...), et dans les sociétés par actions qui font appel à l'épargne publique.

Ces dispositions ont été appliquées aux sociétés par action publiques et privés dans une première phase, l'article 12 de la loi de finance complémentaire 2005 a rendu obligatoire la désignation de commissaire aux comptes pour les autres formes de sociétés, notamment les SARL (Société A Responsabilité Limitée) et les EURL (Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée), à compter de l'exercice 2006, sachant que ces missions de commissariats aux comptes sont identiques pour toutes les formes de sociétés.

La réglementation en Algérie fait donc obligation :

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- A toutes les sociétés civiles et commerciales, ainsi qu'aux organismes sociaux et syndicaux, d'engager un ou deux commissaires aux comptes suivant la taille de l'entité, afin qu'ils assurent le contrôle comptable et financier légal, et se prononcent sur l'organisation comptable et financière, sur la sincérité et la régularité des comptes sociaux annuels et leurs certification éventuelle ;
- Aux EPIC (Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial) et aux entreprises non autonomes en application de l'article 177 de l'ordonnance n° 95-27 du 3/12/95, portant loi de finance pour 1996, qui stipule : « A l'effet de légaliser l'Etat juridique et la véracité de leurs comptes annuels, et vérifier les informations contenues dans leurs rapports relatifs à la gestion, il est désigné un ou plusieurs Commissaires aux Comptes auprès des établissements publics à caractère industriel et commercial, les centres de recherche et de développement, les organismes des assurances sociales et les offices publics à caractère commercial, ainsi qu'auprès des entreprises publiques non autonomes ».

Enfin, on peut dire que le commissaire aux comptes a un rôle indispensable au sein du monde financier. Il a pour rôle principal de vérifier les comptes publiés par les sociétés. Ce dernier doit ainsi vérifier si les comptes fournis sont conformes à la réalité de l'entreprise.

La mise en place d'un commissaire aux comptes est indispensable pour les associés, qui n'ont pas la possibilité d'étudier eux mêmes les comptes de l'entité. Le CAC à son tour doit respecter un certain nombre de conditions, et se conformer aux exigences fixées par la loi, pour exercer régulièrement sa profession, ainsi pour avoir la capacité nécessaire, permettant de s'assurer qu'il n'existe pas de fait de nature à compromettre la continuité de l'entreprise.

Section 2 : Aspects juridiques du contrôleur légal

La fonction de l'audit externe est exercée par un contrôleur légal, désigné par la loi, qui détermine toutes les conditions juridiques, économiques, et sociales, à partir desquelles l'exercice de cette profession est autorisé, ainsi, que les diligences que doit accomplir l'auditeur pour avoir le statu du contrôleur légal.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

2.1. Nomination et cessation des fonctions

L'assemblée générale ordinaire des associés s'occupe de la nomination des commissaires aux comptes et de leur cessation, en cas de défaut de nomination, d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société, à la requête du conseil d'administration ou du directoire.

2.1.1. nomination d'un commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes peut être nommé dans les statuts, en assemblée générale et constitutive, par décision de justice ou durant la vie de la société.

✓ **Dans les statuts**

Dans ce cas, la nomination du commissaire aux comptes se fait lors de la constitution de la société, et ce conformément aux dispositions de l'article 600 du code de commerce : « Après la déclaration de souscription et de versement, les fondateurs convoquent les souscripteurs en assemblée générale constitutive dans les formes et délais prévus par le décret. Cette assemblée constate que le capital est entièrement souscrit et que les actions sont libérées du montant exigible. Elle se prononce sur l'adoption des statuts qui ne peuvent être modifiés qu'à l'unanimité de tous les souscripteurs, nomme les premiers administrateurs ou membres du conseil de surveillance, désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes ».

✓ **En assemblée générale constitutive**

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

✓ **Par décision de justice**

Selon l'article 678 (4^{ème} alinéa) du code de commerce, le commissaire aux comptes est nommé par l'ordonnance du président du tribunal du siège de la société à la requête de toute personne intéressée. Cette disposition exceptionnelle, est à titre principal prévue pour parer à l'omission de l'assemblée générale et s'applique par décision du tribunal statuant en référé.

Le mandat souscrit par une nomination du tribunal est supposé triennal, sauf si l'assemblée générale tenue après cette nomination nomme un autre commissaire aux comptes.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Dans ce cas, comme à l'occasion de tout remplacement, le commissaire aux comptes ne demeure en fonction que pendant le temps qui reste à courir du mandat du prédécesseur.

✓ **Pendant la vie de la société**

La désignation du commissaire aux comptes se fait par l'assemblée générale ordinaire qui statue à la majorité des voix exprimées, c'est également le quorum d'un quart au moins du capital social sur première convocation.

Selon l'article 645 du code de commerce, l'ordre du jour des assemblées est arrêté par l'auteur de la convocation soit :

- Le conseil d'administration ;
- Le commissaire aux comptes ;
- Les actionnaires réunissant le 01/10 du capital ;
- Un mandataire désigné en justice.

La nomination du commissaire aux comptes dans ce cas, doit être inscrite à l'ordre du jour de l'assemblée générale statuant sur les comptes sociaux.

2.1.2. La cessation des fonctions

La mission du commissaire aux comptes est soumise à des risques de cessation, ce qui engendre par conséquent que le commissaire aux comptes n'aille pas au bout de son mandat, il peut s'agir de :

✓ **Terme du mandat**

La cessation des fonctions du commissaire aux comptes intervient obligatoirement au terme du second mandat consécutif dont il a pris la charge, cependant, il y a lieu de se rappeler que le non renouvellement du mandat de commissaire aux comptes, ne remet pas en cause sa responsabilité pour la période allant de la clôture de l'exercice à la date de l'assemblée, le maintien de cette responsabilité est la conséquence :

- Du principe de permanence de la mission ;
- De l'obligation d'information sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- De l'obligation de déclenchement d'une procédure d'alerte ;
- De l'obligation de révélation des faits délictueux.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

✓ **Empêchement**

Par empêchement, nous entendons tout événement d'ordre personnel entraînant l'incapacité du commissaire aux comptes à assumer sa fonction (maladie, décès...), et ce selon l'article 715 bis 4 du code de commerce.

✓ **Démission**

Le commissaire aux comptes peut démissionner de sa fonction, cette démission devient même obligatoire, lorsqu'il se trouve devant une nouvelle situation d'incompatibilité légale, ou lorsque survient un événement susceptible de compromettre son indépendance.

L'article 38 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 prévoit que « Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués ».

✓ **Révocation**

Le commissaire aux comptes peut être relevé de sa fonction à la demande du conseil d'administration, du directoire, du comité d'entreprise, d'un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social, cette récusation ne peut être prononcée que par décision de justice selon l'article 715 bis 8 et bis 9, qui évoquent la question en cas de faute ou d'empêchement, cependant, ce droit pourrait camoufler des irrégularités que le commissaire aux comptes aurait découvertes.

La révocation de commissaire aux comptes peut altérer l'image et l'honneur de celui-ci, le blesser moralement et même lui faire perdre son droit aux rémunérations.

2.2. Les normes générales du commissaire aux comptes

Les normes suivantes doivent être respectées par tout commissaire aux comptes :

✓ **Indépendance** : Partant du fait, que le CAC est le garant de la régularité et de la fidélité des comptes, celui-ci doit avant tout conserver son indépendance vis-à-vis de la société, et ce afin qu'il puisse mener sa mission dans les meilleures conditions possibles. Ce principe est prévu par l'article 3 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 : « les CAC doivent exercer leur profession en toute indépendance et probité ».

- ✓ **Compétence** : Le CAC doit jouir d'une capacité professionnelle suffisante en droit, audit, comptabilité, finance, et d'être inscrit au tableau de la chambre nationale des CAC, ce qui justifie son habilité à l'exercice de la profession, et lui permettra de répondre aux questions et résoudre les problèmes auxquels il est confronté régulièrement, et pour émettre son opinion sur la sincérité des comptes, sur la base du code du commerce et le système comptable financier.
- ✓ **Non immixtion dans la gestion** : Le CAC, lors de sa mission de contrôle des entreprises commerciale, est exclu de toute participation à la gestion de l'entreprise. Cette interdiction est confirmée par la loi 10-01 du 29 Juin 2010 dans l'article 65 : « il est interdit au commissaire aux comptes d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ».
- ✓ **Permanence de la mission** : La mission du CAC est permanente en raison de la permanence des activités des entreprises. Ce principe est consacré par l'article 715 bis 4 du code de commerce.
- ✓ **Pouvoir d'investigation** : Selon ce principe, le CAC est propriétaire de certains droits qui lui donne le pouvoir d'investigation, ce principe est prévu par les articles 31, 32, 33, 34, 36 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 et les articles 715 bis 4 , 715 bis 11, 715 bis 12 du code de commerce, qui donne au CAC le droit d'informations, de réquisition, d'assistance aux assemblées générales, de leur convocation et de consultation de documents.

2.3. Prérogatives et missions du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes en tant que contrôleur des comptes, est propriétaire d'un certains nombres de droits confiés par la réglementation en vigueur, comme il prend en contre partie, la charge d'accomplir régulièrement les missions confiées à sa responsabilité.

2.3.1. Prérogatives du commissaire aux comptes

Outre le droit du commissaire aux comptes de disposer des informations et des documents pendant l'exercice de son contrôle, la loi oblige le dirigeant principal de la société à lui communiquer tous les documents et dossiers qui sont remis aux associés à l'occasion de leurs réunion à l'assemblée générale, et ce conformément à l'article 31 de la loi 10-01 de 29 Juin 2010 qui stipule : « Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme ».

En effet, la loi fait obligation au dirigeant principal de convoquer les commissaires aux comptes à toutes les assemblées générales ordinaires et extraordinaires, ainsi qu'au conseil d'administration chargé d'examiner les comptes sociaux annuels, ce qui est confirmé par l'article 36 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 « Le commissaire aux comptes assiste aux assemblées générales, lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée, en relation avec l'accomplissement de leurs fonctions ».

De ce fait, le commissaire aux comptes est informé des affaires de la société au même degré que les associés, les documents et les dossiers doivent être transmis aux associés et au commissaire aux comptes au moins 30 jours avant la tenue de la réunion, ce délai réglementaire jugé suffisant pour permettre aux destinataires de prendre connaissance des dossiers et de participer utilement aux résolutions des assemblées. La participation du commissaire aux comptes aux autres réunions du conseil d'administration reste facultative.

Le commissaire aux comptes, en plus de son droit à l'information, dispose de larges pouvoirs d'investigation lui permettant d'effectuer toutes les recherches et vérifications qu'il jugera utiles. Ces pouvoirs s'exercent directement sur la société, de manière générale et permanente, comme il peut étendre ses investigations aux autres sociétés du même groupe, afin de vérifier et déceler d'éventuelles manœuvres comptables, avec les limites qui découlent de la définition restrictive des liens d'affiliation.

Ces droits garantissent au commissaire aux comptes l'indépendance dans son travail, une certaine autorité et de meilleures conditions pour l'exercice de sa fonction.

2.3.2. Les missions du commissaire aux comptes

La mission principale du commissaire aux comptes est la certification des comptes d'un exercice, et ce, par leur vérification tel qu'ils ont été arrêtés par les comptables, c'est à dire, juger de leurs régularité et de leur sincérité, ainsi que de leur aptitude de fournir une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité, cette mission consiste donc à s'assurer de l'intégrité des documents soumis à l'examen, à cet effet, on distingue deux types de missions, les missions permanentes et les missions particulières.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Nous procédons ci-après à la définition de ces notions fondamentales :³¹

- ✓ **Régularité** : La régularité est la conformité à la réglementation ou en son absence aux principes généralement admis, la réglementation se compose de textes législatifs ou réglementaires mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles compétentes.
- ✓ **Sincérité** : La sincérité est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables ont de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.
- ✓ **Image fidèle** : Pour présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence aux obligations de régularité et de sincérité. La notion d'image fidèle fait appel au principe de l'importance relative et implique le respect des règles comptables.

➤ **Les missions permanentes du CAC**

Selon l'article 23 de la loi 10-01, le CAC a pour mission :

- certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères, et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ;
- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts ;
- Donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant ;
- apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés, ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect ;
- signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

³¹ Moussa CAMARA, op-cité, P23-24.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme, et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

➤ **Les missions particulières du CAC**

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

- Signaler toutes les irrégularités et inexactitudes des relevés, à l'assemblée générale, conseil d'administration, et au procureur de la république, selon les articles 680 bis 10 et 715 bis 13 du code de commerce ;
- Appréciation des positions d'une modification des formes et méthodes d'évaluation des comptes sociaux, (article 717 du code de commerce) ;
- Certification du bilan servant au versement d'acomptes sur les bénéfices, (articles 723 du code de commerce) ;
- Attestation que l'actif net est au moins supérieur ou égale au trois quart du fond social en cas de transformation de l'entreprise (article 586 du code de commerce) ;
- Examen des acquisitions des participations (article 731 du code de commerce) ;
- Augmentation ou réduction du capital social (article 666 et 675 du code de commerce).

2.4. Responsabilités du commissaire aux comptes

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

- En matière civile (faute, préjudice, lien de causalité) ;
- En matière pénale (droit pénal des sociétés et droit pénal commun) ;
- En matière disciplinaire (vie privée et vie personnelle).

2.4.1. La responsabilité civile

Le commissaire aux comptes lors de l'accomplissement de sa mission de contrôle, est confronté à des risques de faute et de préjudice, et par conséquent, il se trouve civilement responsable envers les entités contrôlées et les tiers, en effet, la responsabilité civile n'est engagée que lorsque des fautes de négligences sont commises dans l'accomplissement de sa mission, ou celle de ses collaborateurs qui l'assistent ou le présentent au cas où les responsabilités de chacun ne peuvent être précisées et tranchées ;

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Le CAC ayant l'obligation de signaler des irrégularités à l'assemblée, est sévèrement sanctionné, en cas de manquement volontaire.

Les éléments principaux constituant la responsabilité civile du CAC sont : la faute, le préjudice, et le lien de causalité entre la faute et le préjudice.

✓ **La faute :** Elle doit être prouvée par le demandeur, lors de l'accomplissement de la mission de contrôle des comptes, la preuve de cette faute ou négligence portera sur :

- L'absence et l'insuffisance de certains rapports ou missions ;
- Le non respect de l'égalité entre les associés ;
- Le non révélation à l'assemblée générale ordinaire des irrégularités ou inexactitudes relevées dans l'exécution de la mission.

✓ **Le préjudice :** Le CAC n'est pas civilement responsable d'une faute qui n'a causée aucun dommage, donc le préjudice :

- Doit être actuel et certain ;
- Peut être pécuniaire ou simplement moral ;
- Peut être une perte subie ou un gain manqué.

La loi 10-01 à son tour confirme dans l'article 61 ce qui suit, « Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction, et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la République près du tribunal compétent ».

2.4.2. La responsabilité pénale

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée pour tout manquement à une obligation légale³², il est directement concerné par les nombreux délits énumérés par le code de commerce, s'il n'a pas :

- Dévoilé au procureur de la république les faits prohibé dont il a eux connaissance ;

³² Article 65, loi n° 10-01 du 29/06/2010, JORA n°42.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- Dévoilé dans son rapport à l'assemblée générale les violations commises par les administrateurs ;
- Communiqué à la plus proche assemblée générale les infractions relevées au cours de sa mission ;

En matière pénale, le commissaire aux comptes peut être engagé soit en tant qu'auteur direct, ou en tant que complice des administrateurs.

✓ **En tant qu'auteur direct**

- S'il a commis des transgressions relatives au contrôle ;
- S'il a commis des transgressions relatives aux modifications du capital social ;
- S'il a commis des transgressions relatives aux filiales et participations.

✓ **En tant que complice des administrateurs**

Si le commissaire aux comptes a commis des délits relatifs aux infractions spéciales du droit des sociétés tel que l'escroquerie, l'abus de confiance, l'abus des biens sociaux, la publication de faux bilans ou la distribution de dividendes fictifs.

2.4.3. La responsabilité disciplinaire

Au terme de cette responsabilité, des sanctions disciplinaires sont susceptibles en cas d'infractions aux lois, règlements ou règles judiciaires, l'article 63 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 précise cette responsabilité comme suite « la responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commises pendant l'exercice de leur fonction »

Les situations qui peuvent faire l'objet d'une sanction disciplinaire soustraite de l'expérience professionnelle sont :

- Infraction aux lois et règles professionnelles ;
- Négligence professionnelle grave ;
- Comportement contraire à la probité ou l'honneur de la profession, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession.

Les éventuelles sanctions qui peuvent surgir de l'une des situations citées ci-dessus, sont, selon les dispositions de l'article 63 de la loi 10-01, en nombre de quatre à savoir :

- l'avertissement ;

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- le blâme ;
- la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois ;
- la radiation du tableau.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente, conformément aux procédures légales en vigueur.

En résumé, le commissaire doit honorer sa profession par sa compétence, son impartialité et son honorabilité. Il doit également remplir ses obligations légales (secret professionnel, non-immixtion dans la gestion...) avec la plus grande rigueur car il porte une lourde responsabilité.

Section 3 : Démarche générale de l'audit externe en Algérie

L'ampleur et la complexité de la masse d'informations à traiter par rapport au temps qui lui est alloué, imposent au commissaire aux comptes l'adoption d'une démarche pragmatique et très rationnelle, sous forme d'une approche par les risques, en poursuivant les principes comptables reconnus, sur la base desquelles il procède à l'évaluation des comptes de l'actif et du passif, sous forme d'une démarche par phase et par cycle. Les rapports à dégager ensuite sont de différents types, sur lesquels se présentent les résultats obtenus.

3.1. Principes fondamentaux

L'audit comptable et financier est une profession d'une grande importance en terme de régularité des comptes, qui ne peut pas être effectuée aléatoirement, mais avec respect des principes comptables définis et agréés. En termes de contrôle, une approche par les risques à été développée, sur laquelle l'auditeur se base pour déterminer les risques éventuels lui permettant d'éviter tout contrôle inutile.

3.1.1. Les principes comptables

Les principes comptables sont un ensemble de conventions servant de référence pour fixer et arrêter les méthodes d'évaluation et de comptabilisation, et dont le respect est un élément essentiel de la sincérité des comptes. Le CAC doit s'assurer que les méthodes d'évaluation et comptabilisation appliquées ont été établies dans le respect des principes comptables.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

Ces principes comptables, au nombre de 10, sont rappelés ci-après avec quelques dérogations particulières applicables aux établissements financiers, régis par les dispositions de loi relatives à la monnaie et au crédit n° 03-11 du 26 Aout 2003 :³³

✓ **Le principe de prudence**

Il a pour but d'éviter le risque de transférer sur l'avenir les incertitudes présentes. Ainsi, la comptabilité d'une entreprise ne prendra en compte que les bénéfices réalisés à l'exclusion de tous gains potentiels, tels que les gains sur les titres ou les immobilisations, par contre, les pertes potentielles sont prises en comptes dès qu'elles deviennent probables, même si elles ne sont connues qu'après la clôture des comptes.

✓ **La permanence des méthodes de comptabilité**

Les méthodes de comptabilisation et d'évaluation doivent rester les mêmes d'un exercice à l'autre. En cas de changement, il ne peut être qu'exceptionnel. Dans ce cas, il est signalé obligatoirement dans une annexe, où il sera précisé les justifications et les incidences comptables de ce changement. Ce dernier sera mentionné dans le rapport de gestion de l'entreprise et éventuellement dans le rapport final du CAC.

✓ **La prééminence de la réalité sur l'apparence**

Ce principe a pour but de privilégier l'aspect économique et financier de la comptabilité sur l'aspect purement juridique. Ce principe est surtout applicable aux établissements financiers.

✓ **La continuité de l'exploitation ou poursuit d'activité**

Pour l'arrêté et l'établissement de ses comptes annuels, l'entreprise est présumée poursuivre ses activités. Dans le cas contraire, les incidences en matière d'évaluation pourraient être très importantes.

✓ **L'indépendance des exercices comptables**

L'activité de l'entreprise est découpée en périodes appelées exercice comptable de douze mois. A l'issu de chaque exercice, un inventaire doit être effectué et des comptes annuels sont établis. Le résultat de l'exercice doit se dégager en vertu de ce principe, de la différence entre les produits et les charges se rapportant à l'exercice comptable, au fur et à mesure que ces produits et charges sont acquis et non pas sur la base des encaissements ou des décaissements.

³³ HADJ Sadok « Le commissariat aux comptes en Algérie », Edition DAHLAB, Alger, 2009, P 48-52.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

✓ **Le coût historique**

Le coût historique auquel un élément d'actif ou de passif a été comptabilisé au bilan, doit être maintenu jusqu'à sa sortie du bilan. Ce principe de coût historique va à l'encontre d'une réévaluation des actifs ou d'une comptabilisation tenant compte d'une inflation.

✓ **Intangibilité du bilan d'ouverture**

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre obligatoirement au bilan de clôture de l'exercice précédent. Ce principe interdit d'inscrire directement des charges ou des produits dans les capitaux propres, ces charges et produits doivent transiter par un compte de résultat. Il est néanmoins admis que les incidences (écarts) des changements de méthode imposées par la réglementation comptable, peuvent être directement sur les capitaux propres.

✓ **Non compensation**

Les postes d'actif et de passif du bilan et les postes de charges et de produits du compte de résultat ne peuvent donner lieu à aucune compensation.

✓ **La régularité, la sincérité et l'image fidèle**

Ce principe a pour but de donner au lecteur une information claire, précise, fiable et complète sur le patrimoine de la société, sur sa situation financière, sur ses résultats, sur ses opérations et sur ses risques. Il est matérialisé dans les annexes aux comptes annuels qui complètent et éclairent le bilan et le compte de résultat.

✓ **L'importance significative**

Toutes les informations d'importances significatives doivent figurer dans les documents communiqués aux tiers et par conséquent publiées au Bulletin Officiel des Annonces Légales (BOAL). En revanche les informations non significatives peuvent être omises et ne sont pas obligatoirement publiables.

✓ **prééminence de l'économique sur le juridique**

Les comptes doivent donner une image fidèle de l'entreprise et de son patrimoine (ainsi, le crédit bail rentre à l'actif du bilan) ;

✓ **importance relative**

Une information ne doit figurer dans l'annexe que si elle peut influencer sur les choix futurs des utilisateurs.

3.1.2. Approche par les risques

Dans sa démarche, l'auditeur examine les uns après les autres les comptes des balances générale et auxiliaires, pour contrôler la justification, et vérifier qu'ils sont repris dans les états de synthèse. Ce type de contrôle est insuffisant, surtout lorsqu'il s'agit d'une entité dont la comptabilité enregistre des milliers d'opérations, parfois réparties sur plusieurs sites, et pouvant traduire dans certains cas des opérations complexes, l'auditeur dans ce cas, s'efforce à atteindre ses objectifs, en concentrant ses efforts sur les points susceptibles de mettre en cause la certification des comptes, autrement dit en réalisant une approche par les risques.

A. Composante de l'approche par les risques

L'approche par les risques sert à distinguer les points qui présentent un risque, qui nécessitent un contrôle approfondi, de ceux qui, ne soulevant pas des difficultés particulières, et qui peuvent être validés en procédant à des contrôles allégés.

La méthodologie de l'approche par les risques repose sur trois composantes de base³⁴ :

- La première est la définition des critères de référence, servant de supports à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de mettre 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, présentent un caractère significatif ;
- En fin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion par l'auditeur des risques affectant les états financiers. Celle-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.

B. Assertions d'audit

Les assertions d'audit peuvent être définitives comme les critères (propositions), dont la réalisation conditionne l'image fidèle que donnent de la réalité des états financiers. Ces assertions se rapportent aux enregistrements comptables et aux états financiers.³⁵

³⁴ M. HAMZAOU : « AUDIT : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne ». Edition PEARSON, Paris, 2008, P 170.

³⁵R. OBERT & Marie-Pierre MAIRESS, op-cité, p 185

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

✓ **Assertions relatives aux enregistrements comptables**

L'exhaustivité des enregistrements traduit le fait que la comptabilité de l'entreprise prend en compte l'ensemble des opérations devant donner lieu à un enregistrement, eu égard au référentiel qui sert de base à la mise en œuvre de l'audit financier.

Le paragraphe 7 de la norme ISA 500 distingue trois catégories d'assertions :³⁶

- La première catégorie d'assertions concerne les assertions relatives aux opérations et événements compris dans la période vérifiée ;
- La deuxième catégorie d'assertions concerne les assertions relatives aux soldes des comptes à la fin de la période relatifs à l'actif et au passif ;
- La troisième catégorie d'assertions concerne les assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations données.

C. Identification des risques pesant sur les assertions

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

La démarche d'identification des risques retenus par l'auditeur financier comprend généralement :

✓ **Le risque inhérent**

Le risque inhérent est une erreur potentielle, l'erreur potentielle est l'erreur qui pourrait théoriquement subvenir si aucun contrôle n'était mis en place pour l'empêcher ou la détecter.

✓ **Le risque lié au contrôle**

C'est le risque d'une erreur possible, l'erreur qui peut effectivement se produire compte tenu de l'absence de contrôle dans l'entreprise pour l'empêcher, la détecter et ensuite la corriger. Sachant qu'il n'y a pas d'erreur possible sans erreur potentielle.

✓ **Le risque combiné**

C'est la détermination du caractère significatif des erreurs possibles, l'auditeur est ainsi amené à définir, non seulement l'importance relative des systèmes et domaines sur lesquels il

³⁶ M. HAMZAOU, op-cité, P 168.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

est appelé à intervenir, mais également un seuil de signification, à partir duquel il peut délivrer sa certification.

D. Caractère significatif

Selon le CNCC³⁷, 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 fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise »

La détermination du seuil de signification consiste à déterminer en premier lieu, les grandeurs significatives des états financiers pouvant servir de base à des calculs de propositions de seuils. Parmi les grandeurs les plus souvent retenues figurent :

- Le résultat courant avant impôts ;
- Le résultat net comptable ;
- Le montant des capitaux propres ;
- Le montant du chiffre d'affaires ;
- Le montant de la marge brute.

Une deuxième étape consiste à appliquer des taux aux grandeurs significatives retenues, afin d'obtenir des propositions de seuil ; peuvent être obtenues en appliquant les fourchettes de pourcentages suivants aux grandeurs significatives :

- 5 à 10% du résultat courant avant impôt ;
- 0.5 à 1% des ventes ;
- 1 à 2% de la marge brute ;
- 0.5 à 2% du totale du bilan ;
- 1 à 5% des capitaux propres (hors provisions réglementées et subventions).

S'agissant des classements, le seuil de signification est généralement estimé à 10% des postes effectués par le classement.

Une troisième étape conduit l'auditeur à arbitrer entre les positions de seuil obtenues, suivie d'une quatrième et dernière étape, qui consiste pour l'auditeur à valider ou à aménager le seuil déterminé, en introduisant dans la réflexion des éléments qualitatifs et les

³⁷ CNCC, « infocom », Ed. CNCC, juillet 2002

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

caractéristiques éventuelles de l'entreprise. L'auditeur recherche à ce stade les éléments complémentaires pouvant avoir une influence sur le seuil de signification.

E. Gestion du risque d'audit

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur financier exprime une opinion incorrecte sur les états financiers soumis à son contrôle, de fait d'erreur significatives contenues dans ces états.

➤ **Les types de risque**

Dans un audit, nous trouvons trois types de risques spécifiques :³⁸

✓ **Le risque inhérent à l'entreprise**

Certaines activités, de part leur environnement institutionnelle spécifique, sont plus exposées aux risques que d'autres. Par exemple, on peut penser que, la banque, l'immobilier, le pétrole, la société de bourse, sont plus exposées aux risques que les sociétés industrielles traditionnelles ;

✓ **Le risque lié à la qualité de contrôle interne de client**

Un client bien organisé qui possède un contrôle interne fort est un terrain peu propice aux fraudes ;

✓ **Le risque d'audit**

C'est le risque de défaillance de l'audit. Il en va ici de la responsabilité de l'auditeur. Le risque réside dans la non détection par l'auditeur d'une zone sensible, et donc de l'absence de mise en place de moyens de vérifications appropriés.

Le risque d'audit est à différencier du risque de gestion. Il s'agit du risque que certains objectifs de contrôle interne ne soient atteints. C'est le type de risque que le travail d'audit doit permettre de détecter et surtout d'évaluer.

³⁸ B.GRAND & B.VERDALLE, « Audit comptable et financier », Edition ECONOMICA, Paris, 1999, P 87.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

3.2. Le déroulement d'une mission d'audit externe

La démarche de réalisation d'une mission de CAC peut faire l'objet de deux découpages :

Le premiers, plus théorique, consiste à distinguer dans la démarche les grandes phases de l'audit, à savoir la prise de connaissance, l'évaluation du contrôle interne, le contrôle des comptes et la finalisation de la mission ;

Le second, plus opérationnel, conduit à découper l'intervention de l'auditeur par cycle de contrôle.

3.2.1. Approche par phase

Les quarts phases de l'audit externe sont :

- La prise de connaissance de l'entité contrôlée ;
- L'évaluation du contrôle interne ;
- Le contrôle des comptes ;
- La finalisation et l'émission des rapports.

A. Phase de prise de connaissance

Avant de commencer sa mission et d'entamer son contrôle, le CAC doit tout d'abord connaître les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de la société.

Cette connaissance pertinente de l'environnement de la société, lui permet :

- De déterminer les risques généraux inhérents aux particularités même de la société, et de leur incidences éventuelles sur les comptes sociaux et sur l'orientation et le plan de mission du commissaire aux comptes ;
- De constituer le dossier permanent de la mission ;
- D'identifier les domaines et les systèmes significatifs de la mission ;
- D'établir le plan de mission et le programme de travail.

Le plan de mission ou programme de travail du commissaire aux comptes devra comporter les éléments suivants :

- Les travaux à entreprendre ;
- Les moyens à mettre en œuvre ;
- Le planning d'intervention et les durées de visites ;
- Les rapports à établir ;
- Les heures et les coûts à engager.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

B. Evaluation du contrôle interne

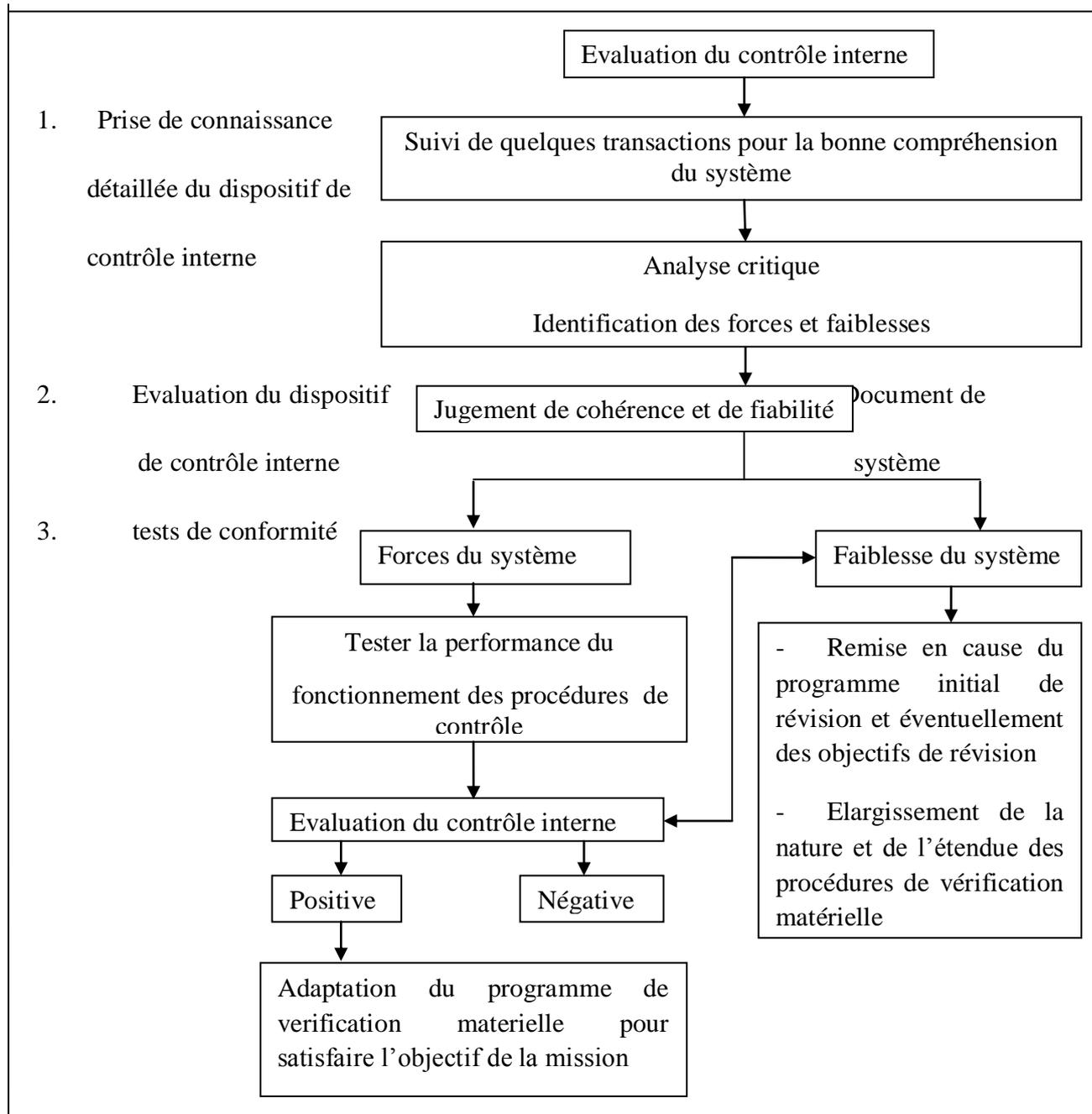
Pour le niveau de qualité de contrôle interne « Il s'agit pour le commissaire aux comptes d'apprécier objectivement la capacité des systèmes de gestion, de comptabilité, d'informatique, ainsi que les méthodes et procédures appliquées par la société, et qui seraient à même de générer des états financiers très fiables et d'asseoir un contrôle interne de haut niveau. »³⁹

La fiabilité des états financiers dépend en premier lieu du respect des formes légales et réglementaires, des documents et livres obligatoires, de leurs paragraphes et de leur mise à jour et du niveau de qualité de contrôle mis en place, dans le but d'assurer le respect des concepts comptables édictés par le SCF et le code de commerce, d'une autre part, elle dépend du respect des règles de présentation et d'évaluation édictées par le SCF et les plans professionnels.

La figure n°2 retrace cette l'étape de l'appréciation du contrôle interne.

³⁹ HADJ Sadok, op-cité, p57.

Figure n°2 : illustration de l'évaluation du contrôle interne⁴⁰



Source : KHELASSI. R, « l'audit interne », 2^{ème} édition Houma, Alger, 2007, P 66.

Commentaire

La figure n°2 montre comment l'auditeur peut identifier les contrôles mis en place par l'entité en obtenant la compréhension des objectifs au niveau des activités, qui constituent eux-mêmes des objectifs de contrôle.

⁴⁰ KHELASSI. R, « l'audit interne », 2^{ème} édition Houma, Alger, 2007, P 66.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

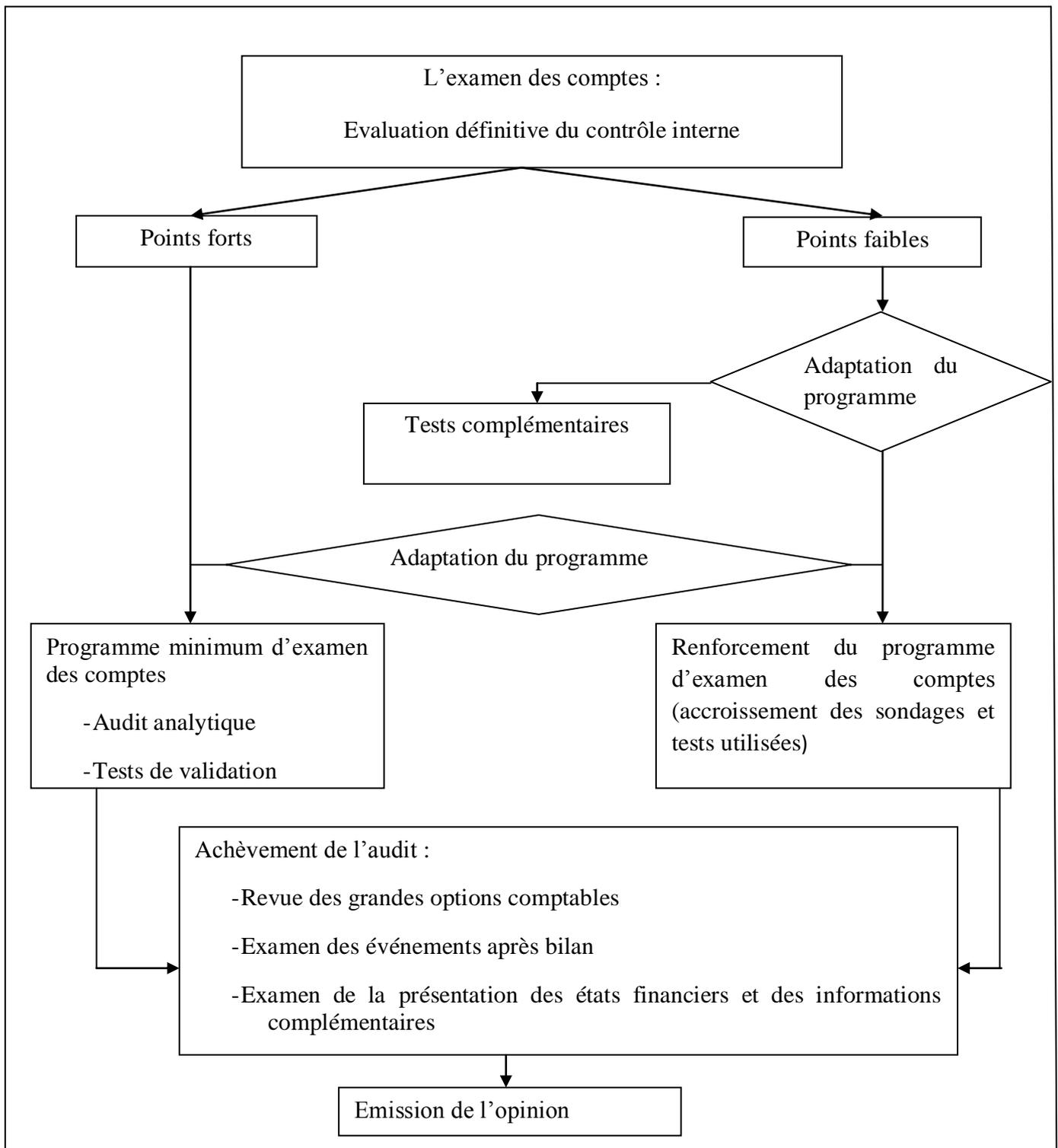
C. Contrôle des comptes

Les objectifs du contrôle des comptes consistent à réunir des éléments probants et suffisants, permettant au commissaire aux comptes d'exprimer son opinion « motivée » sur la régularité et la sincérité des comptes annuels. Ces contrôles sont faits par des techniques de sondage qui peuvent être statistiques ou empiriques, et les diligences propres au commissaire aux comptes, fondés sur son expérience personnelle. Ce contrôle des comptes est structuré comme suit : ⁴¹

- ✓ Analyse du compte (analyse des opérations significatives qui sont enregistrées dans chaque compte) ;
- ✓ Justification des soldes des comptes contrôlés (faire ressortir de quoi est constitué le solde) ;
- ✓ Constatation des anomalies et irrégularités (des opérations enregistrées dans les comptes et déterminer le caractère significatif des irrégularités constatées) ;
- ✓ Conclusion du contrôle (opinion dégagée par le commissaire aux comptes).

⁴¹ HADJ. Sadok, Op-cité, p 63-65

Figure n°3 : Le contrôle des comptes⁴²



Source : KHELASSI. R, « l'audit interne », 2^{ème} édition Houma, Alger, 2007, P 66.

⁴² KHELASSI. R, « l'audit interne », 2^{ème} édition Houma, Alger, 2007, P 66..

Commentaires

La figure n°3 schématise l'essentielle de l'étape de contrôle des comptes qui se base essentiellement sur un programme de contrôle interne, établie à partir des domaines significatifs, et tirée des conclusions de l'évaluation du contrôle interne ; une synthèse sera ensuite déduite de l'exécution de ce programme.

D. Révélation des faits défectueux et procédure d'alerte

La mission d'alerte consiste pour le CAC, à informer les organes de gestion et d'administration de la société, et principalement l'assemblée générale ordinaire des associés des infractions, erreurs, inexactitudes, irrégularité et faits délictueux, qu'il aura constaté au cours de ses investigations et contrôles. Si les organes de gestion ne remédient pas et ne régularisent pas la situation, il est fait obligation légale au CAC d'ouvrir la procédure d'alerte et de révéler les faits délictueux au procureur de la république.

Si les circonstances de l'alerte paraissent avoir été exagérément réduites, les mécanismes de mise en œuvre semblent de nature à en faire un bon instrument de dissuasion et de pression, d'autant que l'efficacité de la procédure est renforcée par les responsabilités qu'elle fait encourir.⁴³

➤ **L'alerte : moyen de dissuasion**

L'alerte a surtout pour objectif de mettre les dirigeants en face de leur responsabilité, en les incitant à prendre des mesures de redressement. Les dirigeants sont en effet, le plus souvent, conscients des difficultés, mais ils peuvent tarder à réagir. Le CAC doit donc formellement déclencher l'alerte, quand il a connaissance de faits délictueux qui risquent de compromettre la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

➤ **L'alerte : moyen de pression**

On peut supposer que les membres du conseil d'administration, et surtout son président, feront tout pour empêcher le déclenchement de l'alerte légale, en prenant toutes les mesures qui s'imposent. Si cette incitation ne s'avère pas suffisante, le commissaire aux comptes doit alors déclencher les procédures prévues, procédures qui ont la particularité d'étendre graduellement le cercle des personnes informées de la situation. Le commissaire aux comptes va ainsi pousser le conseil d'administration ou de surveillance à agir volontairement le plus

⁴³ HADJ Sadok, Op-cité, p 81-88

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

longtemps possible, jusqu'au point où l'inertie ou la mauvaise volonté de ce dernier lui sembleront justifier une intervention auprès des associés.

➤ **L'alerte et ses responsabilités juridiques**

Le commissaire aux comptes a tout intérêt à déclencher une alerte en raison des responsabilités qu'il encourt ; les dirigeants ont alors, à leur tour, tout intérêt à tenir compte de ses avertissements.

E. Rapport de fin de mission

Les résultats obtenus tout au long de la mission de commissariat aux comptes doivent être reflétés dans un rapport de fin de mission, qui est défini comme « le rapport d'audit constitue l'aboutissement des travaux de l'auditeur. Il doit apporter une réponse aussi précise que possible à une question moins précise »⁴⁴, un rapport qui comporte les observations, détection des anomalies et irrégularités, réuni dans une opinion motivé par le commissaire aux comptes concernant la sincérité, la régularité et l'image fidele des états financiers présentés par la société.

3.2.2. Approche par cycle

L'approche par cycle réalise un découpage opérationnel de la mission d'audit, le CAC rassemble les comptes qu'il doit auditer en sous ensemble correspondant aux principales fonctionnalités de l'entité.

Le CAC réalise sa mission sur la base :

- ✓ Du contrôle de documents comptables ;
- ✓ De la vérification des comptes sociaux.

A. 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

⁴⁴ Robert OBERT, « Synthèse droit et comptabilité : Audit et commissariat aux comptes », 3^{ème} Ed DUNOD, Paris, 2002, P 202.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

opération recense les sommes débitées et créditées, le numéro du compte impliqué, la date et un court libellé explicatif ;

- ✓ Le grand livre qui sert au suivi des comptes de l'entreprise, c'est le document qui regroupe l'ensemble des comptes de l'entité ;
- ✓ Le livre d'inventaire qui regroupe les éléments d'actif et de passif relevés lors de l'inventaire ;
- ✓ Le livre de paie, le CAC doit vérifier les rémunérations, les primes et leurs enregistrements ;
- ✓ Les déclarations fiscales et parafiscales : le contrôle de ces déclarations se fait sur les calculs des factures ;
- ✓ Les factures de ventes, d'achat et d'avoir comportent les références, montants, quantités et libellés ;
- ✓ Les états financiers (bilan, compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, les annexes) qui doivent être préparés conformément aux lois et règles en vigueur.

B. Le contrôle de la comptabilité et les comptes du bilan

Le CAC doit contrôler les différents comptes du bilan :

✓ **Compte de capitaux**

Dans ce compte, le CAC doit inspecter les différentes structures de ce compte à savoir :

- Capital, réserves et assimilés, le CAC doit vérifier le statut de création de l'entreprise, ainsi que la vérification des montants concernant les apports des associés avec les journaux de la banque, de la caisse et d'opérations divers ainsi que la régularité des enregistrements comptables ;
- Produits et charges différés hors cycle d'exploitation, le CAC doit vérifier les documents justifiant les subventions et son enregistrement comptables ;
- Provision pour charge-passif non courants, le CAC évalue les imputations comptables, et si les provisions sont approuvables ;
- Dettes rattachés à des participations, le CAC examine les mouvements des entrées et des sorties et les dettes financières ;
- Le report à nouveau, il doit faire un rapprochement et une vérification de toutes les imputations comptables, et les montants des affectations avec les procès verbaux du conseil de direction ou de l'assemblée des associées ;

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- Recalculer les bases de remboursement des emprunts et des intérêts.

✓ **Comptes d'immobilisation**

Le CAC doit impérativement :

- Analyser les mouvements d'acquisition, valeur d'apport, coût de production et l'amortissement de cession d'immobilisation ainsi que les pièces justificatives ;
- Procéder à un inventaire physique, pour s'assurer de l'existence des immobilisations et leurs états, et à la vérification de la régularité des fiches d'inventaire et d'amortissement ;
- Etablir un état sur les sorties, contrôler les factures, les procès verbaux de destructions, les déclarations de pertes en cas de vol, cette étude va permettre de dégager les valeurs nettes comptables des immobilisations cédées, et de ressortir les plus et moins values sur les immobilisations ;
- Vérifier les frais et les dépenses relatives aux éléments incorporels ;
- Examiner la régularité des contrats de concessions des immobilisations, et les immobilisations en location-financement ainsi que le suivi des immobilisations en cours.

✓ **Compte de stock et en cours**

Le CAC doit examiner :

- L'ensemble des stocks, c'est-à-dire achats et ventes ainsi que les mouvements d'entrées et de sorties ;
- Voir les pertes de valeurs des stocks et les encours, expliquer leur variation et demander les justifications des écarts ;
- Procéder à un examen de correspondance avec les clients et les fournisseurs, et faire une étude des marchés, des bons de livraison et de commande ;
- Examiner la conformité des règles en consultant les bons de sorties et les bons d'entrées ;
- Rapprocher l'inventaire physique et l'inventaire comptable.

✓ **Comptes de tiers**

Le CAC doit obligatoirement :

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- S'assurer de la régularité des comptes liés aux organismes sociaux et fiscaux, c'est-à-dire il doit analyser la base de calcul, déclaration de paiement, taux applicable et la comptabilisation ;
- 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 ;
- La vérification du compte charges ou produits constatés d'avance, et provisions exigent des documents d'appuis nécessaires pour le solde de fin d'exercice ;
- Analyser le compte transitoire ou d'attente ;

✓ **Comptes financier**

Le CAC doit :

- Effectuer 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 comptabilisées ;
- Analyser le suivi des actions et tous types de bons et de placements ;
- Le brouillard de banque et de caisse.

✓ **Compte de charges**

Le CAC doit faire :

- analyser le compte achats consommés ;
- analyser le compte services extérieurs et le compte autres services extérieurs ;
- analyser le compte charge 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 ;
- analyser le compte impôts, taxes et versements assimilés, le CAC procède à une vérification des déclarations, taux, base d'imposition et enregistrement comptable ;
- analyser le compte charges financières, le CAC doit vérifier les frais générés par les mouvements de fonds en banques, qui doivent être figurés sur l'état de rapprochement, et d'autres charges financières tels que les pertes sur créances, écarts d'évaluation ;

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

- analyser le compte impôts sur les résultats et assimilés, le CAC doit vérifier toutes les écritures inscrites au journal, sur le plan fondement et de calculs opéré et les imputations comptables et fiscales, sur tous les redressements concernant les exercices antérieurs ainsi que les impositions différées actif et passif.

✓ **Comptes de produits**

Le CAC doit faire un contrôle général sur tous les comptes de cette classe :

- Vérifier le compte marchandises et produits fabriqués, le CAC vérifie les ventes, leur classements et nomenclatures, l'enregistrement des pièces comptables dans les journaux, le mode de paiement, comme il convient de faire très attention à l'enregistrement des produits reçus, et rapprocher le montant des ventes avec le montant des déclarations Taxes sur la Valeur Ajoutée (TVA), et la Taxe sur l'Activité Professionnel (TAP) ;
- Analyser les variations de stocks d'encours et de produits ;
- Contrôler le suivi de la production immobilisée des travaux faits par l'entreprise pour elle-même, évaluer le prix de revient des dépenses et les règles d'évaluation ;
- Examiner le montant des subventions ;
- Le CAC 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 ;
- Vérifier l'exactitude des montants enregistrés sur pertes de valeur et provisions, et les montants de reprises sur pertes de valeur et provisions.

C. Les types de rapports

Le commissaire aux comptes est tenu légalement d'élaborer des rapports de mission qu'il présente annuellement à l'assemblée générale des associés. On distingue trois types de rapport :⁴⁵

- ✓ **Le rapport intérimaire** qui intervient au courant de l'exercice et qui doit constater l'exécution des avis et des recommandations, voire la levée des réserves formulées par le CAC à chaque fin d'exercice.

⁴⁵ Tahar HADJ SADOK, op-cité, P 28.

- ✓ **Le rapport général** de certification des comptes sociaux qui est établi en fin d'année, et qui sanctionne les travaux de contrôle et d'investigation sur les états financiers et la gestion des comptes sociaux de l'exercice contrôlé ;
- ✓ **Les rapports spéciaux** qui constatent l'existence ou l'absence de conventions réglementées et leur régularité vis-à-vis de la loi, conformément aux articles 628 et 672 du code du commerce, ainsi que les 10 rémunérations les plus importantes distribuées par la société à ses cadres ;

Le contrôle de la gestion comptable de l'entreprise permet au commissaire aux comptes de procéder aux interventions régulières afin d'évaluer, d'abord, si les instruments du contrôle interne ont été bien respectés, tels que les documents juridiques, comptables et les recommandations d'amélioration des divers aspects de la gestion. Ensuite, le commissaire aux comptes passe à l'examen des éléments fondamentaux du bilan et des comptes des résultats, en procédant à l'évaluation des comptes de l'actif et du passif notamment, en décelant les insuffisances et en exprimant les recommandations nécessaires à parfaire la gestion comptable.

Pour se faire, le commissaire aux comptes s'appuie sur des principes comptables évalués, et poursuit une approche par les risques développée, lui permettant de se baser essentiellement sur le contrôle des éléments qui, selon ses appréciations, posent un risque élevé sur la régularité des états financiers.

Section 4 : Actualités liées aux dispositions d'audit externe en Algérie

L'Algérie comme tout autre pays dans le monde n'a pas été épargnée par les scandales financiers. Ceux-ci étant la conséquence de grands manquements aux lois régissant le secteur dans lequel évoluent les entreprises concernées, mais aussi des comportements illégaux vis-à-vis des règles et directives au sein même de ces entreprises. Citons pour exemple l'affaire SONATRACH, BADR, Fond Koweïtien, BCIA et autres. Dans la majorité des cas, les manquements au dispositif de Contrôle Interne ou son absence presque totale, au sein de ces entités, a été mis en évidence.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

4.1. Les tendances actuelles de l'audit externe en Algérie

Depuis 2002, l'Algérie a connu plusieurs scandales financiers qui ont remis en cause la fiabilité de son système comptable.

4.1.1. Le scandale financier KHALIFA

Après la création très rapide d'un petit empire économique à la fin des années 1990, le groupe KHALIFA apparaît comme le symbole de la réussite individuelle en Algérie. Il était parvenu à diversifier ses activités et une croissance incroyable en quelques années, grâce au recours à des manigances financières, rendues possible à cause d'un manque de vigilance des autorités publiques. Mais son groupe fait faillite en 2003, c'est dû principalement à la corruption, prévarication et dilapidation de bien publics. Il est condamné en 2007 par la justice algérienne à la prison à vie pour détournement de fonds et usage de faux.

En termes de contrôle, les commissaires aux comptes chargés du contrôle légal de ce groupe, qui avaient pour mission le contrôle des bilans transmis par les services comptables et financiers de la banque. Dans la pratique courante, ces mêmes bilans sont ensuite soumis à l'approbation du conseil d'administration et de l'assemblée générale de la banque. Ces deux commissaires aux comptes se sont vu notifier leurs inculpations dans ce dossier pour infraction au Code du commerce. «Ils étaient tenus, de par la loi, de remettre un rapport à la Banque d'Algérie et d'aviser concurremment le procureur de la République s'ils constataient des irrégularités ou des malversations. Ce qui n'a jamais été fait, alors qu'il y a eu plus que des irrégularités dans la gestion des comptes de la banque». Les magistrats leur reprochent de ne pas avoir alerté les autorités judiciaires compétentes dès l'apparition des premières anomalies et irrégularités dans la gestion de Khalifa Bank.

Ces deux experts sont inculpés pour «non-dénonciation et fausses déclarations sur l'état de la société», selon l'article 830 du Code de commerce. Ils ont été placés sous contrôle judiciaire.

4.1.2. Le scandale de SONATRACH

L'entreprise nationale d'hydrocarbures n'a cessé de faire parler d'elle, à travers divers épisodes, dans lesquelles des corruptions et malversations ont joué les premiers rôles. En janvier 2010, le premier scandale éclate au sein du groupe pétrolier, des contrats entre Sonatrach et la société Algéro-française d'ingénierie Safir, auraient présenté des irrégularités.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

L'attribution de plusieurs marchés aurait été biaisée par le versement de certaines commissions, lors de la signature de contrats entre 2007 et 2008.

Et voilà que l'histoire se répète, Sonatrach se retrouve mêlée à une sombre histoire de corruption avec les entreprises italiennes ENI et Saipem. Le parquet de Milan a lancé les premières investigations, puis le parquet d'Alger a suivi en ouvrant récemment une instruction judiciaire de son côté. Les premiers éléments de l'enquête indiqueraient qu'une commission occulte de 197 millions d'euros aurait été versée, via un intermédiaire, à de hauts responsables algériens, afin que les entreprises italiennes obtiennent un juteux marché d'une valeur de 11 milliards de dollars.

Sur le plan comptable, Beaucoup d'observateurs se sont demandés s'il existait une activité d'audit au sein de la compagnie nationale des hydrocarbures, c'est ainsi que les scandales récents de corruption qui ont éclaboussé Sonatrach ont de nouveau posé la question du rôle de l'audit dans le contrôle des contrats, qui n'a approuvé selon les résultats conclus de ces scandales aucune efficacité et rigueur dans l'accomplissement de la mission d'audit légal, effectuée sur ce groupe, dans ce cas, ces auditeurs n'ont pas pu détecter ces anomalies, et les ont laissé accroître jusqu'à l'explosion du scandale, et cela s'explique sans doute par un manque de compétence ; mais une autre version peut dire que ces auditeurs ont remarqué toutes ces irrégularités et que leur silence explique qu'ils étaient complices dans cette affaire.

4.1.3. Autoroute Est-Ouest : commission contre projet

A l'origine de l'éclatement de l'affaire dite de "l'autoroute est-ouest", des plaintes ont été déposées par différents acteurs économiques, qui mettent en cause les conditions d'attribution des marchés et un système élaboré de commissions occultes.

L'affaire de l'autoroute Est-Ouest a également mis à mal l'image de l'Etat algérien. Une enquête menée par le Département Renseignement et Sécurité (DRS) dévoilera toute une organisation où la corruption est maîtresse.

4.2. Les nouvelles réformes adoptées en Algérie

Suite aux scandales financiers, l'Algérie a adopté certaines réformes sur le plan comptable et financier afin d'obtenir une meilleure transparence des sociétés.

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

4.2.1. Le passage aux normes IAS- IFRS, une révolution comptable

L'Algérie a connu depuis les années 1990, de nombreuses réformes touchant tous les domaines de la vie économique, sociale, politique, juridique, et culturelle.

Les scandales financiers qui ont eu lieu dans le monde et en Algérie à partir de 2002, ajoutés à la crise financière actuelle (2008), ont conduit les autorités à accélérer la révision du processus de traitement de l'information financière. C'est dans ce contexte qu'a été introduit le système comptable financier (SCF), bien qu'il représente une forme simplifiée des normes internationales d'informations financière (IFRS), il exprime une évolution significative par rapport aux normes et pratiques ancienne du plan comptable national (PCN).

A. Instauration du nouveau système comptable

Dans le contexte d'harmonisation mondiale des règles comptables, le conseil national de la comptabilité algérien a décidé de mettre en place un nouveau système comptable financier.

L'importance du sujet est due au rôle de la comptabilité, un langage utilisé pour voir le visage réel et numérique d'une entreprise. Au moment où un projet de système comptable en accord avec les normes IAS/IFRS, a été élaboré en 2001 par un groupe de travail composé de représentants du Conseil National de la Comptabilité Algérien, experts-comptables algériens et des représentants de l'Organisation d'Experts Comptables et de Conseil National des Commissaires aux Comptes Français, dans le cadre d'un programme financé par la banque mondiale. Depuis cette date, le projet fait l'objet des modifications réalisées.

C'est la refonte du Plan Comptable National de 1975 qui a donné naissance au projet de nouveau système comptable intitulé le système comptable financier, qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. En fait, il s'agit d'un changement de la culture comptable, qu'elle dépasse le champ de la comptabilité, qui consiste à faire converger à des règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IFRS ; ces normes constituent la référence mondiale puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays et plus de 120 organismes professionnels dans le monde.

Aussi, Le Conseil de Gouvernement avait examiné et endossé, en 2009, un avant projet de loi portant sur le Système Comptable Financier, présenté par le ministre des Finances. Ce

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

nouveau système comptable sera appliqué par toutes les entités concernées une année après la promulgation de cette loi.

Ainsi que, ce nouveau projet de référentiel comptable prend en considération la majeure partie des normes existantes en matière des IFRS, ce qui constitue un choix d'avant-garde, puisqu'il reprend les aspects liés à la définition du cadre conceptuel, les règles générales et spécifiques d'évaluation et de comptabilisation et présentation des états financiers.

B. Changement apporté par le SCF

Le rôle de la comptabilité a subi des changements, il doit désormais s'attacher plus à la réalité économique des opérations qu'à leur nature juridique. Ces changements sont caractérisés principalement par quatre principales rénovations :

- La solution internationale, qui rapproche la pratique comptable en Algérie de la pratique universelle, permettant la production d'informations détaillées, fiables et comparables et reflétant, notamment, une image transparente et plus précise de la situation financière des entreprises;
- L'énonciation de principes et de règles devant guider la pratique comptable, notamment l'enregistrement des transactions, leur évaluation et l'établissement des états financiers, qui limitera les risques de manipulation volontaire ou involontaire des règles, et facilitera la vérification des comptes ;
- La prise en charge des besoins des investisseurs, actuel ou potentiel, qui disposeront d'une information financière sur les entreprises à la fois harmonisée, lisible et permettant la comparabilité et la prise de décision ;
- La possibilité pour les petites entités d'appliquer un système d'information basé sur une comptabilité simplifiée.

4.2.2. Promulgation de la loi 10-01

Dans le sillage de la réforme comptable, le Ministère des Finances a initié une autre réforme touchant aux professions comptables et matérialisée par la loi 10-01 du 29 juin 2010, relative à l'exercice de la profession comptable.

Cette nouvelle loi a permis la réappropriation par les pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, l'élévation du niveau des professionnels aux moyens de programmes de formation adéquats, crédibilisant les prestations et les audits à réaliser en donnant une image

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

fidèle et sincère de l'information financière. Le parachèvement de cette réforme s'est concrétisé par l'élection des conseils nationaux des trois professions comptables, d'expert comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé.

En résumé, les actualités concernant l'audit légal en Algérie ont été influées et colonisées par les scandales financier Khalifa et Sonatrach, qui ont marqué les grands titres des événements récents, ainsi que les remèdes adoptés comme résolution à ces problèmes d'irrégularités, qui ont marqué par conséquent un tournant majeur dans la profession de CAC en Algérie, passant du PCN au SCF, objet de la loi 10-01 du 29 Juin 2010, relative à l'exercice de la profession comptable.

Par sa généralité, la mission légale de l'auditeur externe reste imprécise, le commissaire aux comptes a des moyens, matériels et intellectuels, d'investigation limités, selon cette dernière, il ne doit ni s'immiscer dans la gestion ni faire la comptabilité de la société ou de l'organisme. Il doit seulement faire en sorte que les comptes présentés par la société soient réguliers et sincères, que les opérations juridiques soient régulières, que des délits graves n'y soient perpétrés à sa connaissance, sans que le procureur de la République n'en soit informé aussitôt. A cet effet, il doit mettre en œuvre les moyens normaux et appropriés que la loi, la jurisprudence et l'Ordre national ont établis, dégagés ou affinés.

En dépit de la promulgation de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010, qui a réalisé d'incontestables progrès en matière de contrôle des comptes des sociétés et autres organismes, donnant par là des garanties non négligeables aux actionnaires, associés, sociétaires et créanciers sociaux, de nouvelles réformes ont été aussi introduites comme améliorant de la régularité des échanges économiques, et ceux, suite aux scandales financiers récents, en contre partie, l'amélioration de ses réformes et leur application de bonne foi demeurent souhaitables. Il faudrait, par exemple, améliorer les relations entre les commissaires aux comptes et les dirigeants, car la liaison se fait souvent mal, tant et si bien que les suggestions du commissaire aux comptes n'ont pas toujours des suites suffisantes.

Enfin, une réflexion devrait être entreprise pour mieux déterminer la place qu'occupe le commissaire aux comptes au sein de la société, son importance et sa nécessité

Chapitre II : L'audit externe en Algérie

incontournable pour tout type d'entreprise, afin de réaliser une meilleure régularité des états financiers.

Chapitre III :
Illustration de la
pratique d'une
mission d'audit
externe

Chapitre III : Illustration de la pratique d'une mission d'audit externe

Le travail de recherche théorique que nous avons développé dans les premiers chapitres nécessite d'être concrétisé par un cas d'application, une enquête qui nous permettra d'avantage de voir plus clairement la réalité des pratiques exercées par les commissaires aux comptes Algériens.

Dans cette partie, nous allons essayer d'illustrer les différents éléments développés dans les chapitres précédents, qui ont porté respectivement sur les généralités d'audit et la démarche de réalisation d'une mission d'audit et de développer un cas pratique qui va nous permettre de rapprocher le volet théorique de la réalité pratiquée. Pour se faire, nous allons opter pour une démarche de travail présentée sous forme de deux sections, la première va porter sur la présentation de l'organisme d'accueil et une deuxième section qui va être réservée pour la réalisation d'une mission de commissariat aux comptes au sein de la société SPA X.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous allons présenter l'organisme d'accueil qui nous a permis de réaliser cette enquête, et de définir la société sur laquelle on a effectué les travaux de réalisation de la mission d'audit externe.

Ce travail de terrain s'est traduit par une enquête réalisée sur les différents services de la société « X » ; nous avons jugé utile de ne pas dévoiler son nom réel afin de garder le secret professionnel.

Les travaux et entretiens effectués à travers la consultation des documents internes communiqués ont visé à présenter les états financiers des exercices (2010-2011) et les analyser afin d'exprimer une opinion professionnelle au 31/12/2011.

1.1. Présentation du cabinet

On a effectué notre stage pratique au niveau d'un cabinet de commissariat aux comptes sous la direction de M^r ADLI, commissaire aux comptes agréé et inscrit à la chambre

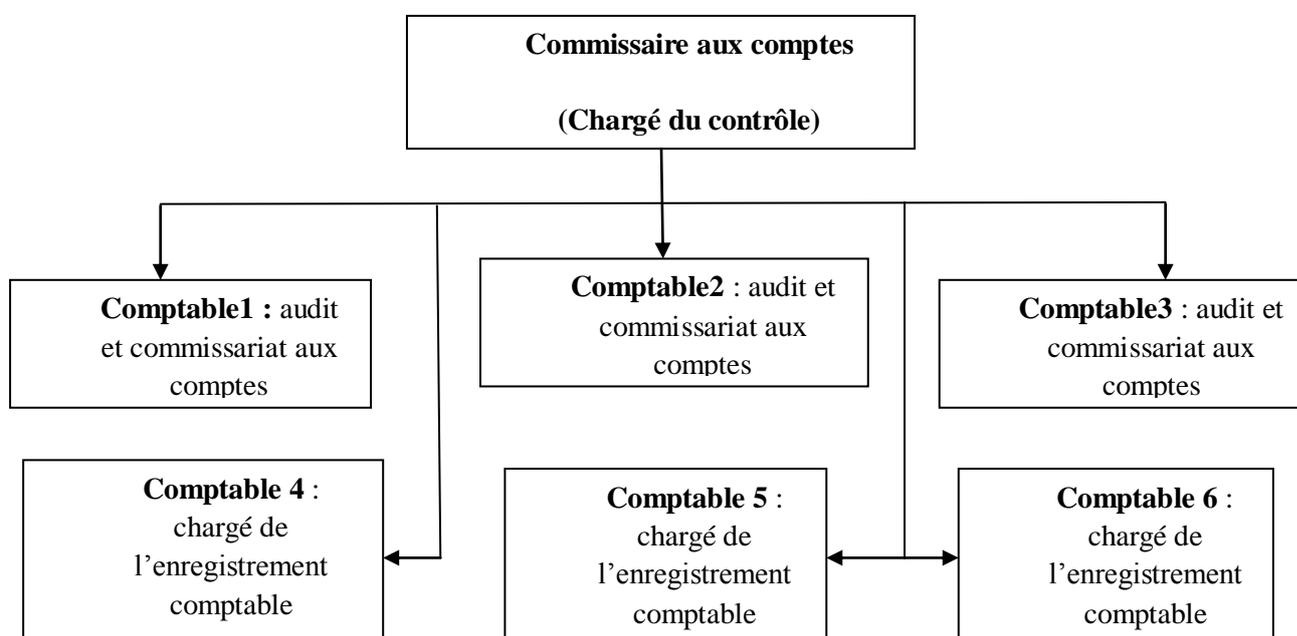
nationale des commissaires aux comptes. La période consacrée pour accomplir cette mission est d'un mois à raison de quatre jours par semaine.

Ce cabinet a ouvert ses portes à Bejaia, en Janvier 1988. Il est chargé de toutes les opérations comptables telles que l'élaboration des bilans, les journaux, les états financiers, les états de rapprochement, les fiches de paie et également le commissariat aux comptes.

1.1.1. Organigramme du cabinet

L'organigramme du cabinet de commissariat aux comptes se présente comme suite :

Schéma n°2 : Organigramme de l'organisme d'accueil



Source : Document interne du cabinet de commissariat aux comptes.

1.1.2. La structure des différents services du cabinet

La structure de ce cabinet est constituée de différents services permettant d'accomplir les fonctions de ce dernier.

➤ Fonctions du cabinet

Les prestations assurées par le cabinet sont :

- La tenue de comptabilité ;
- L'assainissement des comptes ;
- L'établissement des déclarations fiscales mensuelles et annuelles ;
- Le conseil fiscal ;

- Le commissariat aux comptes des sociétés.

➤ **Effectifs du cabinet**

Le cabinet est composé d'un commissaire aux comptes et six comptables, dont les tâches à accomplir sont réparties comme suite :

✓ **Le CAC**

Le commissaire aux comptes examine tous les documents probants afin de certifier ou non leur présumée sincérité, régularité et conformité à la législation en vigueur.

✓ **Les comptables 1, 2, 3** sont chargés de :

- L'étude techno-économique des entités désirant obtenir un crédit auprès d'une institution financière ;
- Le traitement du contentieux ;
- Le suivi des clients et vérification de leurs comptabilités ;
- La supervision lors de l'élaboration des bilans ;
- Le commissariat aux comptes.

✓ **Les comptables 4, 5, 6** sont chargés de :

- L'enregistrement comptable ;
- La tenue de la comptabilité ;
- La réception de la clientèle.

1.2. Présentation de la SPA X

Notre mission d'audit externe est effectuée sur la société «X» ; son statut actuel est celui d'une entreprise privée sous forme d'une société par actions (SPA). C'est une société de transport maritime sous forme d'une filiale créée par la société mère (groupe Y).

1.2.1. Organisation du transport maritime de la société X

Le transport maritime a été considéré comme un facteur primordial de développement économique. Cette activité illustre l'expansion économique d'une nation, en effet, elle a toujours présenté de nombreuses particularités par rapport aux autres secteurs et par

conséquent, obéit à des contraintes spécifiques. Cela s'explique par le fait que le transport maritime se taille une place de choix dans le commerce international. C'est un élément stratégique qui met en valeur la compétitivité de l'acheteur.

Les compagnies maritimes sont caractérisées par leur orientation vers le fret, c'est-à-dire, les marchandises composant le chargement du navire. Sa maîtrise permettra de mieux appréhender et contrôler le marché lors de la détermination des coûts de vente. En effet, il est important de réaffirmer que l'instrument de travail de cette activité est le navire.⁴⁷

1.2.2. Notions de base

Il est nécessaire de définir quelques concepts fondamentaux, relatifs à ce secteur d'activité :⁴⁸

- ✓ **La charte partie** : est un contrat établi entre l'armateur et l'affréteur, sur lequel sont indiqués :
 - Les éléments d'individualisation du navire ;
 - Les noms du fréteur et de l'affréteur ;
 - Le taux de fret ;
 - La durée du contrat.
- ✓ **La surestarie** : c'est une charge que doit l'affréteur en cas de dépassement des délais, et qui sont considérés comme supplément de fret.
- ✓ **Le despatch** : lorsque le déchargement de la marchandise se termine avant le délai fixé sur la charte partie, l'affréteur reçoit une remise appelée despatch.

La mission que nous avons effectué concerne une entreprise de transport maritime, ce qui la distingue des autres entreprises d'autres secteurs d'activité en raison des particularités qu'elle représente, et qui ne doivent pas être négligés, sur lesquelles on va focaliser nos vérifications lorsqu'il est nécessaire.

⁴⁷MOKRANI, « guide pratique de comptabilité & gestion maritime », revue Algérienne sur l'activité de transport maritime, 2001, P 5.

⁴⁸ Idem, P 45.

Section 2 : Réalisation d'une mission de commissariat aux comptes sur les comptes de la SPA X

Pour réaliser cette mission et atteindre les objectifs visés, nous allons suivre un certain nombre d'étapes importantes à la réalisation de la mission de CAC.

2.1. Acceptation de la mission

Avant l'orientation et la planification de la mission, il est primordial que l'auditeur accepte le mandat. En principe, c'est la société X qui a lancé un appel d'offre aux commissaires aux comptes pour se charger de cette mission. Les auditeurs à leur tour ont répondu à cet appel par le dépôt de leurs dossier auprès de la SPA X en tant qu'auditeurs externes après avoir assuré l'accomplissement de toutes les conditions d'une mission légale exigées par la réglementation en vigueur.

Après l'étude des dossiers, la société X désigne un commissaire aux comptes en lui demandant d'accepter cette mission. C'est là que le mandat d'acceptation est établi par l'auditeur exprimant son acceptation en indiquant la durée du mandat et ce conformément aux dispositions légales ci-après :

- Ordonnance 75-59 portant code de commerce ;
- Ordonnance 05/05 portant LFC pour 2005 art.12 relatives à la désignation de commissaire aux comptes ;
- Loi 10-01 du 29/06/2010 (modifiant la loi 91-08) relative à l'exercice de la profession comptable.

2.2. Orientation et planification

Pour nous permettre un meilleur contrôle de la SPA X, nous avons procédé tout d'abord à l'orientation et la planification de la mission acceptée, ce qui sert d'avantage à comprendre le déroulement générale de la société. Pour se faire, on a collecté les documents comptables nécessaires fournis par cette dernière et planifié en suite la démarche à poursuivre pour réaliser cette mission dans les meilleures conditions dont l'objectif visé est de :

- ✓ Acquérir des connaissances générales sur l'entreprise et son environnement afin d'identifier les risques potentiels ;

- ✓ Déterminer les éléments sur lesquels nous allons nous focaliser (les domaines les plus significatifs) ;
- ✓ Rédiger un plan de mission pour formaliser la nature et l'étendue des travaux.

2.2.1. Connaissance générale de la SPA X

A travers les documents collectés et les recherches effectuées on a pu acquérir des connaissances générales sur la société X et son environnement interne et externe.

➤ **Historique**

La société X est une société de prestations et de services, elle a été créée en 2000, filiale d'une société mère (groupe Y) qui se charge du transport maritime. C'est le premier armateur privé en Algérie.

➤ **Capital social et chiffre d'affaire**

Lors de la création de la SPA X, son capital social était de 315 000 000 DA, ce dernier a subi une expansion pour atteindre 585 000 000 DA en 2009 et rester stable durant les exercices 2010 et 2011.

Les chiffres d'affaire réalisés par cette société durant ces cinq dernières années sont de :

- Exercice 2007 : 2 383 502 850 DA ;
- Exercice 2008 : 2 490 823 778 DA ;
- Exercice 2009 : 5 538 515 835 DA ;
- Exercice 2010 : 4 316 894 775 DA.
- Exercice 2011 : 4 325 598 315 DA.

➤ **Les activités de l'unité X**

L'unité X a pour activité le transport maritime de marchandises. Elle est organisée en compagnies d'armement intégrant les fonctions suivantes :

✓ **Ship management**

L'activité Armement & Technique concerne exclusivement les navires en propriété, sa mission principale consiste à:

- Mettre à la disposition de la structure commerciale des navires performants au coût minimum, conformes à la réglementation internationale.
- Mettre en application le SMS de la compagnie, en particulier ce qui touche la sécurité des vies humaines à bord et la protection de l'environnement maritime.
- La représentativité du pavillon national et du pavillon X sur les plans national et international.

✓ **Affrètement & Frètement**

La société X est dotée d'une structure spécialisée dans l'affrètement en charge des achats FOB du groupe Y et d'éventuels opérateurs nationaux, ainsi que le frètement des capacités propres sur le marché international.

✓ **Exploitation Commerciale Tramping**

SPA X est dotée d'une structure tramping en charge de l'exploitation commerciale des navires en propriété et affrétés pour le transport des marchandises en vrac et ce pour le compte du groupe Y et des clients tiers.

✓ **Exploitation Commerciale ligne régulière**

La société X est dotée d'une structure Ligne régulière naissante en charge de l'exploitation des navires en propriété et affrétés.

La mise en place d'un service de ligne régulière en méditerranée vise dans un premier temps à soutenir les exportations et les importations des filiales Y et dans un deuxième temps le recrutement de fret tiers va permettre d'optimiser la capacité restante des navires.

✓ **Consignation**

Effectuer pour les besoins de la société X et des clients tiers différentes prestations à savoir :

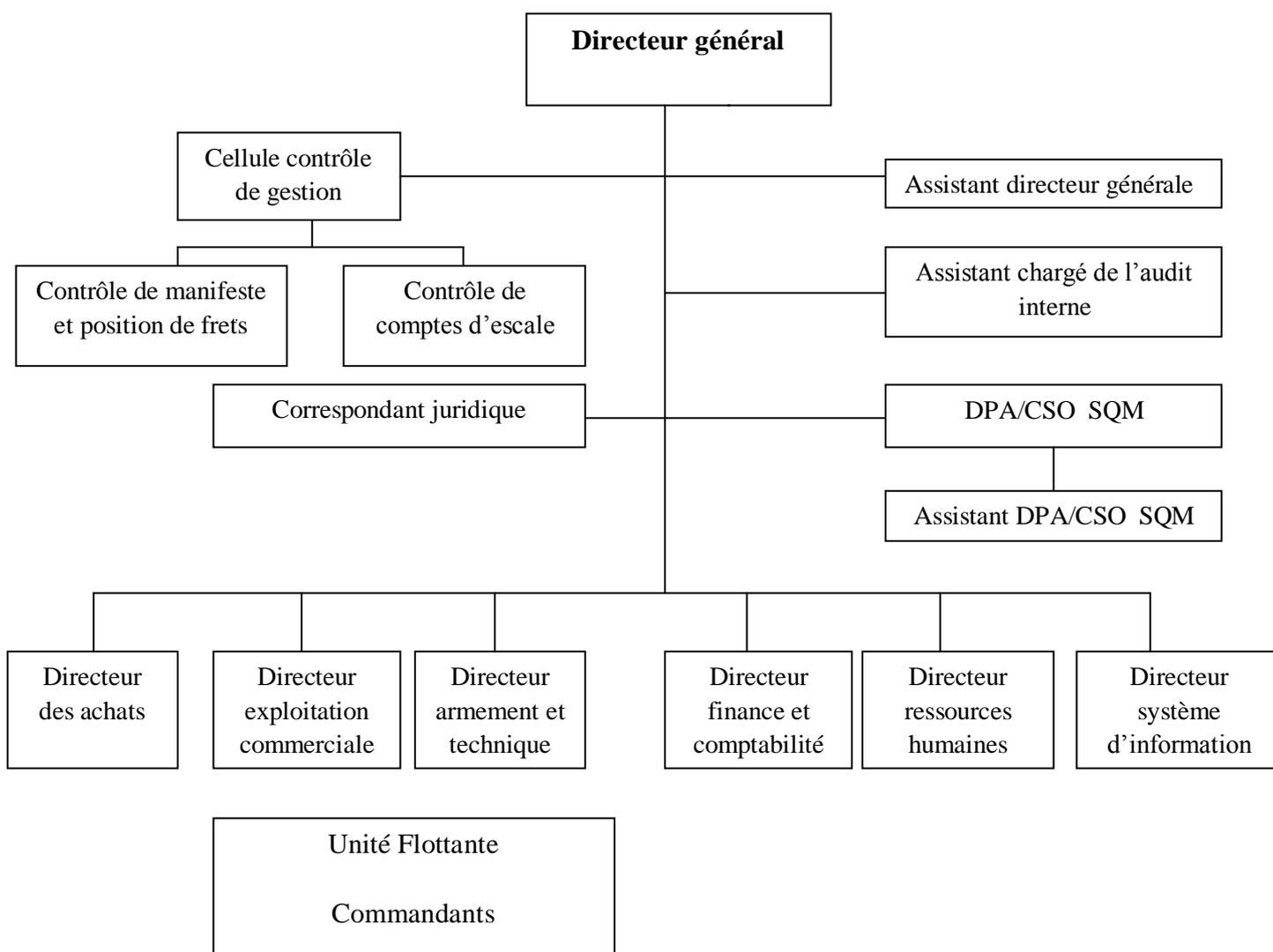
- Les opérations de réception et de livraison des marchandises
- La conduite administrative des navires auprès des autorités.
- L'assistance au navire pendant son séjour dans le port ainsi que la prise en charge des frais et d'autres charges liées à l'escale des navires dans le port ;

- Réaliser toutes les opérations (Prestations) liées au courtage et à la documentation.

➤ Organigramme

L'organigramme de la société X se présente comme suite :

Schéma n°3 : Organigramme de la société X



Source : document interne à la société.

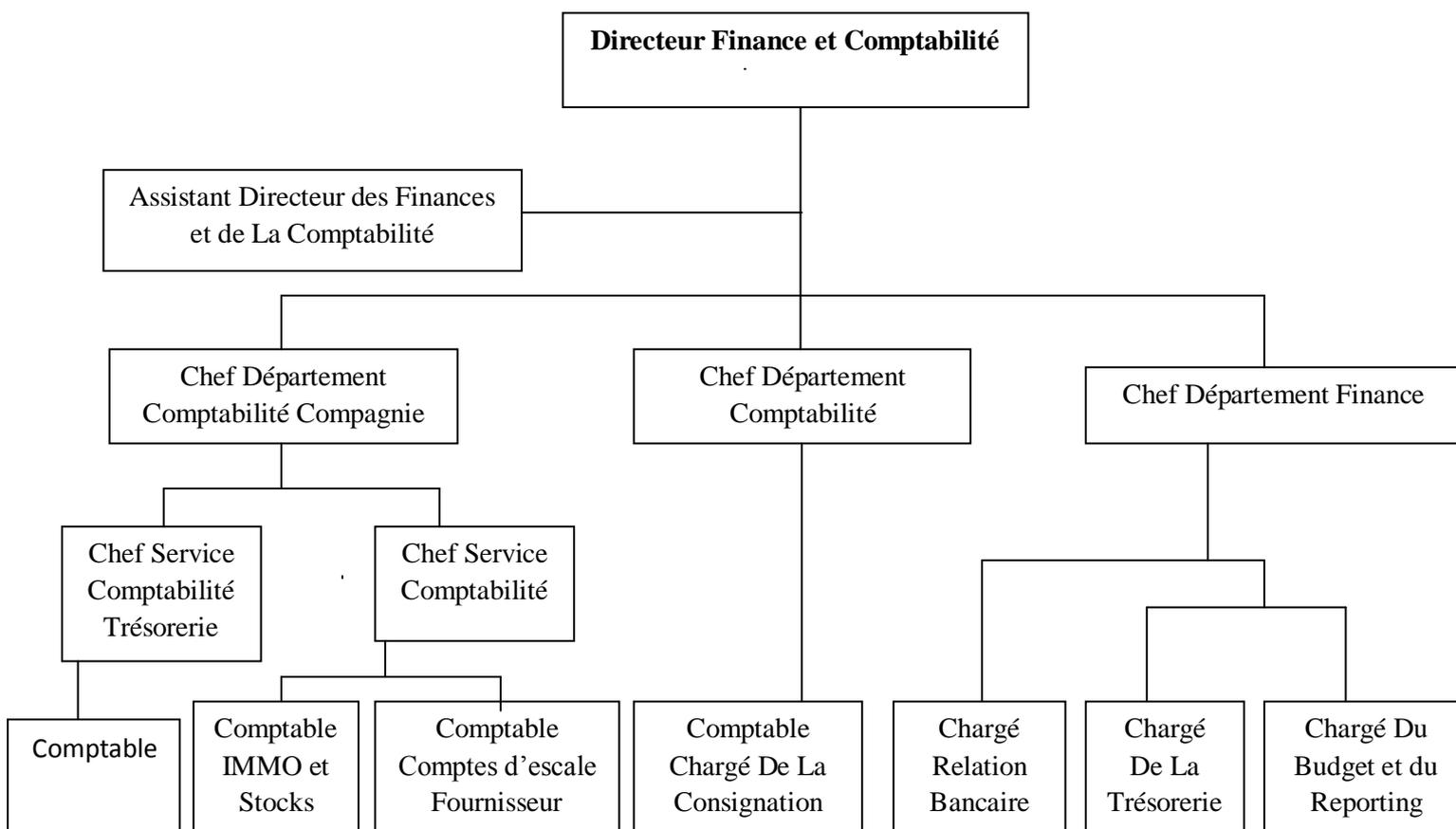
Commentaire

Cette société est dotée d'une structure centralisée, composée d'une cellule de contrôle de gestion, qui concerne principalement le fret et les comptes d'escale et une cellule d'audit interne, ainsi que les différents services dont elle dispose : le service achat, exploitation commerciale, armement et technique, finance et comptabilité, ressource humaine et système d'information.

La relation fonctionnelle avec toutes les structures de la société stipule qu'en cas d'événements de mer graves (pollution, collision..), le commandant est en relation hiérarchique directe avec le directeur générale.

✓ L'organigramme de la direction finance et comptabilité se présente comme suite :

Schéma n°4 : Organigramme de la direction finance et comptabilité



Source : document interne à la société.

Commentaire

La direction finance et comptabilité se compose de trois départements le premier est chargé de la comptabilité de la compagnie (immobilisations, stocks, comptes d'escale fournisseur), le second de la comptabilité consignation et le troisième des finances (relations bancaires, de la trésorerie et du budget)

2.2.2. Identification des domaines et des systèmes significatifs

Après avoir acquis des connaissances générales de la SPA X et de son environnement, on va procéder à la détermination des domaines et risques significatifs ainsi que le seuil de signification. Dans ce cas, cette société de transport maritime encoure des risques particuliers et différents des autres secteurs d'activités, sur lesquels on va focaliser nos travaux de vérification.

A. Systèmes et domaines significatifs

Les systèmes significatifs sont ceux qui traitent des données répétitives qui peuvent avoir une incidence significative sur les comptes annuels présentés sous forme de risques définis dans ce cas, pour la société X, comme suite :

- Le risque de non rattachement des charges aux produits, plus particulièrement en ce qui concerne les affrètements et les frètements effectués par la société X durant l'exercice 2011.
- Le risque de comptabilisation des charges en immobilisation ou du cas contraire ;
- Le risque de non-conformité des comptes de clôture de l'exercice 2010 avec les comptes d'ouverture de l'exercice 2011, selon le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- Risque de déclaration d'un bénéfice inférieur au bénéfice réel dans le but de réduire l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) à payer.

D'autres risques sont effectivement probables. Ils seront détectés au cours des contrôles que nous avons effectué.

B. Seuil de signification

Le seuil de signification de cette société est calculé comme suit :

- Montant des capitaux propres est de : 1 287 581 593 DA.
- Le résultat net avant impôt au 31/12/2011 est de : 169 182 554,4 DA.
- % d'erreurs admis : 5%.
- Seuil de signification : $5\% * 169\,182\,554,4\text{ DA} = 8\,459\,127,72\text{ DA}$.

Le seuil de signification peut être fixé à : **8 459 127,72 DA**.

Tableau n°2 : Comparaison du seuil de signification trouvé par rapport aux autres agrégats.

Agrégats	Montant en DA	Seuil de signification / agrégat (en %)
Chiffre d'affaire	4 325 598 315 DA	0,19 %
Capitaux propre	1 287 581 593 DA	0,65 %

Source : établie par nos soins à partir du bilan et comptes de résultat de la société X.

Commentaire

Le seuil de signification déterminé est inférieur à 5 % par rapport aux autres agrégats pris en compte. Il peut par conséquent être admis comme seuil de signification. Toute fois, il pourra évoluer au cours de la mission en fonction des circonstances et des connaissances de l'auditeur.

2.2.3. Plan de mission

Le plan de mission sur lequel nous avons défini la démarche de la mission effectuée se présente comme suite :

1. Prise de connaissance générale de la société X

- Dénomination sociale et la forme juridique ;
- Organisation générale (appartenance à un groupe) ;
- Historique ;
- Description de l'activité et ses particularités ;
- Date de clôture des comptes sociaux ;
- Chiffres significatifs (croissance du chiffre d'affaire).

2. Système comptable (informatique et centralisé)

3. Identification des domaines et systèmes significatifs

- Gestion des risques ;
- Domaines significatifs ;
- Calcul du seuil de signification.

4. Orientation du programme de travail

- Appréciation du contrôle interne ;
- Travaux particuliers ;
- Confirmation directe ;
- L'inventaire physique ;

2.3. Evaluation du contrôle interne

Le système de contrôle, de vérification et d'appréciation au sein de la direction finance et comptabilité doit obligatoirement être d'une grande rigueur car c'est la dernière étape avant traitement et transfert de l'information aux actionnaires. Pour l'exécution de ses contrôles, la société X a mis en place des ressources humaines qualifiées et des moyens informatiques de qualité.

L'environnement interne de l'entité X se caractérise par :

- La disposition d'un manuel de procédures ;
- Les opérations personnelles du dirigeant sont séparées des comptes et opérations de l'entité ;
- La tenue de la comptabilité au niveau interne ;
- La détention d'un logiciel de traitement comptable et financier fiable ;
- La séparation des tâches est suffisante entre les différentes fonctions ;
- L'établissement du bilan conformément aux dispositions du système comptable financier.

Pour approfondir l'évaluation du contrôle interne, nous nous sommes basés sur les questionnaires présentés ci-dessous :

2.3.1. Contrôle des immobilisations

Les travaux de contrôle des immobilisations ont visé à s'assurer de :

- L'existence d'un fichier immobilisation et sa mise à jour ;
- L'existence d'un registre d'immobilisation et sa mise à jour ;
- La réalisation de l'inventaire physique, l'exploitation et le traitement des écarts éventuels et la transcription des résultats dans les comptes d'immobilisations concernés ;
- L'existence physique des immobilisations et leurs codifications ;
- La conformité de la comptabilisation des immobilisations avec les dispositions du SCF ;

Questionnaires n°1 : Immobilisations

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Obs.
1. Un plan d'immobilisation à long terme est-il établi par l'entreprise?	X		
2. Dans le cadre de ce plan, est-il établi des budgets annuels d'immobilisation ?	X		Direction
3. Tien-on un fichier d'immobilisation au sein du service entretien de l'entreprise?	X		
4. Peut-on faire une distinction entre, d'une part les dépenses d'immobilisation, et d'autre part celles relatives à l'entretien et répartition ?	X		Logiciel d'immobilisation
5. Utilise-t-on un mode d'amortissement pour les immobilisations ?	X		Linéaire

Source : Etabli par nos propres soins.

2.3.2. Contrôle des stocks

Les travaux de contrôle des stocks ont visé à s'assurer :

- De l'existence de l'inventaire physique et son rapprochement à l'inventaire comptable ;
- Que tous les écarts dégagés éventuellement de ce rapprochement ont été correctement pris en charge sur l'exercice concerné ;
- De la conformité de la comptabilisation des mouvements des stocks par référence aux prescriptions du SCF ;
- Que le montant de la provision constituée est suffisant pour couvrir la dépréciation des stocks.

Questionnaire n° 2 : Les stocks

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Obs.
1. Existe-t-il un inventaire physique ?est-il rapproché à l'inventaire comptable ?	X		
2. Les écarts dégagés lors de ce rapprochement sont-ils correctement pris en charges sur l'exercice concerné ?	X		
3. Existe-il un suivi et un rapprochement entre les bons d'entrée et les bons de sortie de stocks?	X		
4. Les stocks sont-ils à l'abri des détériorations physiques ?	X		

Source : Etabli par nos propres soins.

2.3.3. Contrôle de la trésorerie

Le contrôle de la trésorerie a visé à s'assurer que la trésorerie recette et la trésorerie dépense, sont enregistrées, réelles, correctement évaluées et centralisées.

Questionnaire n° 3 : La trésorerie recette

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Obs.
1. Toutes les recettes de l'entreprise sont-elles enregistrées et encaissées (exhaustivité).	X		
2. Toutes les recettes enregistrées correspondent-elles à des recettes réelles de l'entreprise (existence)?	X		
3. Toutes les recettes sont-elles enregistrées dans la bonne période (séparation des exercices) ?	X		
4. Toutes les recettes sont-elles correctement imputées, totalisées et centralisées ?	X		

Source : Etabli par nos propres soins.

Questionnaire n°4 : La Trésorerie dépense

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Obs.
1. Tous les paiements effectués sont-ils saisis et comptabilisés (exhaustivité) ?	X		
2. Les règlements comptabilisés correspondent-ils à des dépenses réelles de l'entreprise (existence) ?	X		
3. Tous les paiements réalisés sont-ils enregistrés sur la bonne période (séparation des exercices)?	X		
4. Les dépenses réalisées sont-elles correctement évaluées (évaluation)?	X		
5. Toutes les dépenses réalisées sont-elles correctement imputées, totalisées et centralisées ?	X		

Source : Etabli par nos propres soins.

➤ Forces et faiblesses de la société X

D'après les résultats obtenus sur les questionnaires effectués concernant le fonctionnement interne de la société, on a pu en déduire les forces et faiblesses de cette dernière comme suite :

✓ Les forces de la société sont :

- Planification des budgets d'investissement et leur bon suivi par la société ;
- Rapprochement mensuel des comptes individuels avec le grand livre ;
- Régularisation des comptes d'actif et du passifs chaque fin d'exercice ;
- Etablissement des créances douteuses, les stocks à chaque fin d'exercice ;
- Le bon suivi des produits et charges ;
- Les dépenses par caisse sont justifiées et approuvées ;
- Réalisation des rapprochements bancaires au moins une fois à la fin de chaque exercice ;
- Prise d'inventaire physique régulier pour permettre l'explication des écarts constatés ;

- Le bon suivi et contrôle des montants à encaisser avant l'enregistrement comptable.
- **Les faiblesses :**
 - Le risque d'erreurs sur les dépenses d'immobilisations ;
 - Le non rapprochement entre les montants reçus et les recettes enregistrées dans les livres par une personne indépendante.

2.4. Le contrôle des comptes

Le contrôle des comptes constitue la phase la plus déterminante pour l'expression de l'opinion dans la mission du commissaire aux comptes. Alors les techniques de contrôles représentent un ensemble d'étapes et de démarches, que nous avons appliqué durant notre mission de commissariat aux comptes et qui consiste-en :

- L'observation physique ;
- L'examen des pièces justificatives reçues par la société et les documents créés par celle ci ;
- Rapprochement entre les informations recueillies et les documents examinés ;
- L'examen analytique ;
- Les contrôles arithmétiques (additions, multiplications...).

2.4.1. Contrôle des comptes de l'actif

Le contrôle des comptes de l'actif se fera à travers le traitement des évolutions des immobilisations, des stocks et des comptes de tiers pour s'assurer de la régularité des comptes en évaluant les risques significatifs.

A. Contrôle des immobilisations

Le traitement des évolutions des immobilisations et leur amortissement sont présentés respectivement dans les tableaux qui suivent :

✓ Evolution des immobilisations

Les immobilisations de la société ainsi que leurs évolutions sont illustrées dans le tableau suivant :

Tableau n°3 : Evolution des immobilisations

Cpte	DESIGNATIONS	Soldes au 31/12/2010	Soldes au 31/12/2011	Variations	%
204	Logiciel informatique et ASS	5 345 189,10	6 651 789,34	1 306 600,24	24,44
20	immobilisations incorporelles	5 345 189,10	6 651 789,34	1 306 600,24	24,44
213	constructions	-	9 977 582,03	9 977 582,03	100,00
218	autres immobilisations corporelles	2 942 715 333,07	2 952 268 951,63	9 553 618,56	0,32
21	immobilisations corporelles	2 942 715 333,07	2 962 246 533,66	19 531 200,59	0,66
266	créances rattachées à des participations	77 536 881,18	86 599 609,50	9 062 728,32	11,69
26	participations et créances rattachées	77 536 881,18	86 599 609,50	9 062 728,32	11,69
274	prêts et créances sur contrats	507 150,00	1 351 800,00	844 650,00	166,55
275	dépôts et cautionnements versés	8 090 925,16	129 067 556,26	120 976 631,10	1 495,21
27	autres immobilisations financières	8 598 075,16	130 419 356,26	121 821 281,10	1 416,84
2	Immobilisation	6 068 390 957,01	6 371 834 577,50	303 443 620,49	5,00

Unité : DA

Source : établie par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Compte tenu des vérifications effectuées, nous avons constaté que les comptes d'immobilisations ont connu une évolution entre l'exercice 2010 et 2011 de l'ordre de 303 443 620,49 DA, soit une augmentation de 5%. Les mouvements significatifs de cette rubrique correspondent principalement à:

- Une évolution enregistrée au compte logiciel informatique de 1 306 600,24 DA soit un pourcentage de 24% qui est due à l'acquisition d'un nouveau logiciel informatique ;
- Une augmentation des constructions expliquées par l'acquisition d'un nouveau bâtiment d'une valeur de 9 977 582,03 DA, qui implique un pourcentage de 100% en raison de son imputation aux immobilisations de la société pour la première fois ;
- Un accroissement considérable des prêts et créances sur contrat de l'ordre de 844 650 DA, soit 166,55% par rapport à l'exercice 2010, qui est dû essentiellement à la croissance des prêts personnels sociales ;
- Une augmentation considérable des dépôts et cautionnement versés d'un montant de 121 821 281,1 DA, soit 1416,84% par rapport à l'exercice 2010, cette évolution est due principalement à la caution fiscale.

✓ Evolution des amortissements

Les immobilisations évoluées précédemment sont soumises à des amortissements, présentés dans le tableau suivant :

Tableau n°4 : Amortissement des immobilisations

cpte	DESIGNATIONS	montant début exercice	AUGMENTATION	diminution	montant fin d'exercice
280	Amort immobilisations incorporelles	2 025 407,93	1 136 805,37	-	3 162 213,30
281	Amort immobilisations corporelles	757 309 715,59	230 587 674,67	7 115 192,10	987 897 390,26
28	amort des immobilisations	759 335 123,51	231 724 480,04	7 115 192,10	991 059 603,55

Unité : DA

Source : établie par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Les résultats de ce tableau montrent une augmentation des dotations aux amortissements des immobilisations, cela s'explique par l'évolution du volume des immobilisations durant l'exercice 2011 par rapport à l'exercice 2010.

La méthode d'amortissement appliquée par la société durant l'exercice 2011 est la méthode linéaire, sachant que nous n'avons pas relevé un changement de la méthode d'amortissement.

Le taux d'amortissement des immobilisations correspond aux taux appliqué dans le domaine et admis par l'administration fiscale.

Les inventaires physiques des immobilisations ont été établis aux 31/12/2011.

Observations constatées

Lors du contrôle des immobilisations et leur enregistrement, nous avons remarqué qu'un montant de 20 097 279 DA concernant la réparation d'un navire a été enregistré dans deux comptes différents, une partie en immobilisations et une autre en charge respectivement comme suite:

- Le compte « Machine et auxiliaire navire » pour un montant de 9 912 577,50 DA
- Le compte « charges », pour un montant de 10 184 701,50 DA

Cette situation a été justifiée lors de notre contrôle par un arrêt technique. Pour vérifier cette situation, il ya lieu de se rappeler du mode d'application des lois relatives aux immobilisations par la société. En principe, les procédures du cycle immobilisation sont définies premièrement par la loi et communiquées ensuite à la société concernée pour les valider ; cette société à son tour prend la responsabilité de les appliquer strictement et régulièrement. Dans ce cas, on va s'intéresser aux procédures définissant les conditions d'imputation des frais de réparation en charges ou en immobilisations ; pour se faire, on s'est référé aux textes du SCF qui définit la notion comme suite :⁴⁹

Les immobilisations corporelles représentent l'une des rubriques d'actifs les plus importantes de toute entreprise. Un élément d'actif immobilisé ou autre est comptabilisé dès lors que :

- Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Au moment où les coûts des immobilisations sont engagés, l'entité évalue ces coûts au regard de ce principe de comptabilisation. Les coûts qui sont censés entraîner des avantages devant durer plus d'une période sont inscrits à l'actif, alors que les coûts de réparation et d'entretien courants sont comptabilisés en charges à mesure qu'ils sont engagés.

Selon les informations communiquées par la société, la réparation faite au navire concerne une chaudière qui a subi un incendie ; ce qui nous confirme que cette réparation n'aboutit pas à une amélioration de la performance, et ne modifie pas la durée de vie du navire et qu'il a gardé la même capacité après sa réparation.

La société a justifié cette réparation comme un arrêt technique, ce dernier est le passage obligatoire du navire par un chantier naval tous les 3ans pour le réparer, améliorer sa performance et allonger sa durée de vie. Pour vérifier, nous avons demandé la facture établie par le fournisseur de cette réparation, et nous avons confirmé :

⁴⁹ Section 1, Loi du 25-03-09, JORA N°19.

Chapitre III : Illustration de la pratique d'une mission d'audit externe

- Que le navire a été réellement réparé, et ce à l'aide d'un technicien spécialisé ;
- Que la mention service fait figure sur la facture ;
- Que la facture a été signée par la personne habilitée, qui est dans ce cas le directeur technique ;
- Que le montant de la réparation est le même que celui comptabilisé par le comptable.

Après analyse de la date de la facture nous remarquons que cette réparation intervient moins de trois ans après le dernier arrêt technique opéré par l'entreprise. L'intervalle entre deux arrêts techniques étant de trois ans, nous concluons qu'il ne s'agit pas d'un arrêt technique mais d'une simple réparation

Sur la base des recommandations du SCF, et à travers les pièces communiquées par la société concernant la réparation du navire, et ensuite le contrôle sur pièces effectué, on a constaté que ce montant doit être enregistré en charge, car il ne permet pas de bénéficier d'un avantage futur à la société.

B. Le contrôle des stocks et encours

Les stocks nets de cette société se présentent comme suit :

Tableau n°5 : Evolutions des stocks et encours

Cpte	Désignations	Montant Au 31/12/2010	Montant Au 31/12/2011	Evolution	%
321	Matières Consommable	72 348 652,86	29 083 953,72	- 43 264 699,15	- 59,80
322	Fournitures Consommables	48 535 274,59	49 770 803,83	1 235 529,23	2,55
32	Autres Approvisionnements	120 883 927,46	78 854 757,54	- 42 029 169,91	- 34,77
371	Matières Premières Et Fournitures	-	56 368,75	56 368,75	100,00
37	Stocks A L'extérieur	-	56 368,75	56 368,75	100,00
382	Autres Approvisionnements	-	-	-	-
38	Achats Stockés	-	-	-	-
3	Stocks Et Encours	120 883 927,46	78 911 126,29	- 41 972 801,17	-34,72

Unité : DA

Source : établi par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Les stocks nets de la société ont enregistré une diminution considérable de 34,72%, soit d'une valeur de 41 972 801,17 DA entre les deux exercices 2010 et 2011. Les mouvements significatifs de cette rubrique correspondent principalement à la diminution des matières consommables d'un montant de 43 264 699,15 DA, soit 59,8% par rapport à l'année précédente. Les observations enregistrées dans ce cas concernent principalement :

✓ L'existence d'inventaire physique spécifique et de son rapprochement à l'inventaire comptable ;

Cette spécificité est liée à l'activité particulière de cette société, qui est le transport maritime. En effet, l'inventaire physique ne se fait pas toujours au 31/12/N car à cette date les navires ne sont pas forcément présent au port, alors, il sera fait à la date d'accostage la plus proche de la clôture avant ou après le 31/12/N, cet inventaire physique subira ensuite des rectifications différentes selon les cas suivants :

- **1^{er} cas** : Avant le 31/12, l'inventaire physique établi avant la date de clôture sera rectifié au 31 Décembre et ce avec l'ajout des entrées et la soustraction des sorties enregistrées depuis la date d'établissement de l'inventaire physique jusqu'au 31 Décembre.
- **2^{ème} cas** : Après le 31 Décembre, l'inventaire physique établi après la date de clôture, sera rectifié, et cela en ajoutant les sorties et en soutirant les entrées enregistrées depuis la date de clôture jusqu'à la date d'établissement de l'inventaire physique.

✓ Respect du principe de séparation des exercices.

C. Le contrôle des comptes de tiers

Les créances de la société X se présentent comme suite :

Tableau n°6 : Evolutions des comptes de tiers

cpte	Désignations	montant au 31/12/2010	Montant au 31/12/2011	Evolution	%
40	Fournisseurs et comptes rattaché	-268 189 843,28	- 218 569 361,40	49 620 481,88	-18,50
41	clients et comptes rattachés	183 992 178,11	152 216 022,61	-31 776 155,51	-17,27
42	personnels et comptes rattachés	- 17 971 753,35	- 15 219 391,44	2 752 361,91	-15,31
43	organismes sociaux et comptes rattachés	- 9 722 849,21	- 8 251 400,44	1 471 448,77	-15,13
44	états, collectivités publique	- 2 789 887,15	- 31 458 573,41	- 28 668 686,26	1 027,59
45	groupes et associer	- 896 128 094,70	-978 915 494,70	- 82 787 400,00	9,24
46	débiteurs divers et créditeurs	11 135 276,86	- 78 468,48	- 11 213 745,34	100,70
48	charges ou produits constatés	11 283 637,78	17 986 855,07	6 703 217,29	59,41
4	compte de tiers	- 988 391 334,93	- 1 082 289 812,18	- 93 898 477,25	9,50

Unité : DA

Source : établi par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Selon les résultats obtenus concernant l'évolution des créances, nous avons constaté qu'en dépit des diminutions enregistrées dans la majorité des comptes de créances entre 2010 et 2011, le total des créances a augmenté d'un montant de 93 898 477,25 DA, soit de 9,5% (ceci est causé principalement par l'accroissement de l'impôt sur le bénéfice des sociétés constaté de l'exercice 2011, suite à l'augmentation du bénéfice) et que le compte « charges ou produits constatés d'avance » a enregistré une augmentation de 6 703 217,29 DA, soit 59,41%.

Les travaux de contrôles effectués par sondages sur ce poste ont visé essentiellement la reconnaissance du degré de recouvrement des créances figurant au bilan et de l'application des règles de prudence visant la constitution de provision.

2.4.2. Contrôle des comptes du Passif

Pour le contrôle des comptes du passif, nous allons procéder à leurs évolutions entre les exercices 2010 et 2011 et analyser les évolutions significatives correspondantes.

A. Contrôle des comptes de capitaux

L'évolution des comptes de capitaux des exercices 2010 et 2011 est retracée dans le tableau ci-après :

Tableau n°7 : Evolutions des comptes de capitaux

Cpt	Désignation	Exercice 2010	Exercice 2011	Evolution	%
101	Capital social	- 585 000 000,00	- 585 000 000,00	-	-
106	Réserves (légal, statutaires)	- 496 123 723,13	- 499 912 433,38	- 3 788 710,24	0,76
10	Capital réserves et assimilés	- 1 081 123 543,13	- 1 084 912 433,38	- 3 788 890,24	0,35
110	Report a nouveau bénéficiaire	-	- 71 985 494,66	- 71 985 494,66	100
115	Ajustement changement de méthodes	- 365 129,71	- 365 129,71	-	-
116	Résultat exercice antérieur	9 349 838,26	-	- 9 349 838,26	-100,00
119	Rapport à nouveau déficitaire	-	9 349 838,26	9 349 838,26	100,00
11	Report à nouveau	8 984 708,55	- 63 000 786,11	- 71 985 494,66	-801,20
120	Résultat de l'exercice bénéficiaire	-	-	-	-
12	Résultat de l'exercice	-	-	-	-
133	Impôt différé actif	4 196 756,62	3 643 101,31	- 553 655,31	-13,19
134	Impôt différé passif	-	-	-	-
138	Autres produit et charges	6 439 104,18	-	- 6 439 104,18	-100,00
13	Produits et charges différés	10 635 860,80	3 643 101,31	- 6 992 759,49	- 65,75
155	Provisions pour impôts	- 19 718 836,20	- 14 875 722,90	4 843 113,30	-24,56
15	Provisions pour charges	- 19 718 836,20	- 14 875 722,90	4 843 113,30	-24,56
164	Emprunt auprès des établissements	- 171 720 000,00	- 114 480 000,00	57 240 000,00	-33,33
16	Emprunts et dettes assimilés	- 171 720 000,00	- 114 480 000,00	57 240 000,00	-33,33
171	Dettes rattachée à des participations	- 86 392 218,01	- 103 587 235,70	- 17 195 017,69	19,90
17	Dettes rattachés à des participations	- 86 392 218,01	- 103 587 235,70	- 17 195 017,69	19,90
1	Comptes de capitaux	- 1 339 334 027,99	- 1 377 213 076,77	- 37 879 048,78	2,83

Unité : DA

Source : établie par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Les travaux effectués ont visé notamment la vérification de la traduction dans la comptabilité de l'exercice 2011 de l'affectation des résultats de l'exercice 2010, cette vérification n'ayant donnée lieu à aucune observation.

Le contrôle du capital réserves et assimilés se fait à travers la vérification de la décision fournie lors du procès verbal de l'assemblée générale ordinaire de la société X de l'exercice 2011, qui statue sur la répartition du bénéfice ; cette décision a montré que :

- la réserve légale a été calculée sur la base du bénéfice net réalisé en 2010 et approuvé par l'assemblée générale, elle a été valorisée pour un montant de 499 912 433,30 DA.

Chapitre III : Illustration de la pratique d'une mission d'audit externe

- Les comptes enregistrés sont conformes aux résolutions prises lors de l'assemblée générale, en particulier, le compte capitale social qui a été discuté et enregistré pour un montant de 585 000 000 DA.

Le compte produits et charges différées a enregistré une régression de l'ordre de 65,75% soit un montant de 6 992 759,49 DA, cela en raison de la diminution des impôts différés actifs et des autres produits et charges.

Les provisions pour charges ont subi une diminution de 24,56% soit un montant de 4 843 113,3 DA par rapport à l'exercice 2010, elle est due à la baisse des provisions pour impôt.

Les dettes rattachées à des participations ont augmentées de 17 195 017,69 DA, soit 19,90%. Cette évolution est due essentiellement aux paiements pour comptes réglés par le groupe Y au profit de la filiale X sous forme de dette pour cette dernière, cela est introduit dans des conventions réglementées et vérifiées.

B. Contrôle des comptes financiers

Les soldes des comptes financiers concernant les exercices 2010 et 2011, sont représentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 8 : Evolutions des comptes financiers

Cpt	Désignation	Exercice 2010	Exercice 2011	Evolution	%
51	Banques, établissements financiers	10 539 439,07	323 317 095,26	312 777 656,19	2 967,69
53	Caisse	2 334 507,13	1 952 758,74	- 381 748,39	- 16,35
54	Régies d'avances et accreditifs	9 212 642,35	132 597,43	- 9 080 044,92	- 98,56
58	Régies d'avances et accreditifs	-	-	-	-
5	Comptes de résultat	22 086 588,56	325 402 451,43	303 315 862,88	1 373,30

Unité : DA

Source : établi par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Les évolutions des comptes financiers ont enregistré une augmentation considérable de 1373,3% soit un montant de 303 315 862,88 DA par rapport à l'exercice 2010. Cette évolution est due principalement à l'augmentation des comptes courants et des valeurs à l'encaissement.

2.4.3. Contrôle des comptes de résultat

Les comptes de résultats seront contrôlés à travers le traitement des évolutions des charges et des produits de l'exercice 2011 par rapport à l'exercice 2010.

A. Contrôle des charges

La variation des comptes de charges est représentée dans le tableau suivant :

Tableau n° 9 : Evolution des comptes de charges

Ctp	Désignation	exercice 2010	exercice 2011	évolution	%
60	Achats consommés	269 248 360,01	404 562 875,54	135 314 515,52	50,26
61	Services extérieurs	3 495 991 012,88	3 256 511 454,84	- 239 479 558,05	- 6,85
62	Autres services extérieurs	75 657 528,96	89 122 468,96	13 464 940,00	17,80
63	Charges du personnel	265 953 382,09	240 000 462,27	-25 952 919,82	- 9,76
64	Impôts, taxes et versements assimil	4 828 307,52	2 897 537,73	- 1 930 769,78	- 39,99
65	Autres charges opérationnelles	562 440 820,32	207 676 779,50	- 354 764 040,82	- 63,08
66	Charges financières	67 761 937,35	55 633 686,88	- 12 128 250,47	- 17,90
68	Dotations aux amortissements, provi	231 130 552,54	253 715 396,05	22 584 843,51	9,77
69	Impôts sur les résultats et assimil	- 4 196 756,62	29 514 181,11	33 710 937,73	-803,26
6	Comptes de charges	4 968 815 145,06	4 539 634 842,87	- 429 180 302,19	- 8,64

Unité : DA

Source : établie par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Le compte de charge a enregistré une réduction de 429 180 302,19 DA, soit 8,64%, par rapport à l'exercice 2010, due essentiellement à :

- La baisse des charges opérationnelles de l'exercice antérieur 2010 d'un montant de 6 657 000,52 DA ;
- La régression des charges financières de 12 128 250,47 DA soit 17,90% par rapport à l'exercice 2010.

B. Comptes de produits

L'évolution des comptes de produits figurent dans le tableau suivant :

Tableau n° 10 : Evolution des comptes de produit

Cpt	Désignation	exercice 2010	exercice 2011	évolution	%
70	Ventes de marchandises et de produit	- 4 316 894 776,20	- 4 325 598 335,29	- 8 703 559,09	0,20
75	Autres produits opérationnels	- 699 167 165,60	- 319 080 279,85	380 086 885,75	-54,36
76	Produits financiers	- 42 858 531,33	- 14 905 765,49	27 952 765,84	-65,22
78	Reprise sur perte de valeur	-	- 19 718 836,20	-19 718 836,20	100,00
7	Comptes de produits	- 5 058 920 473,13	- 4 679 303 216,83	379 617 256,30	- 7,50

Unité : DA

Source : établie par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

A travers les résultats de ce tableau, nous avons constaté que les produits ont enregistré une baisse de 379 617 256,30 DA soit 7,50% ; cette augmentation s'explique par :

- La baisse des produits opérationnels de 54,36 %, due essentiellement à la baisse des produits exceptionnels d'une valeur de 253 391 279 DA ;
- La baisse des produits financiers d'une valeur de 27 952 765,84 DA, due essentiellement à la dégradation des gains de change d'un montant de 14 905 765,58 DA.

C. Vérification du principe de rattachement des charges aux produits

Dans ce genre d'activité, le risque le plus important est celui de non rattachement des charges d'affrètement aux produits d'affrètement. Pour cela, on va faire un rapprochement entre les comptes de charges et de produits afin d'évaluer les risques significatifs, et de tirer des conclusions.

Tableau n° 11 : Rapprochement des charges aux produits

Désignation	Charges		Produit	
	Comptes	Montant	Comptes	Montant
Affret navire de voyage	61310100000	2 969 247 531,57	70601000000	- 3 417 967 253,53
Affret navire à temps	61310200000	27 463 798,21	-	-
Affret navire propriétaire	-	-	70604000000	566 214 318,52

Unité : DA

Source : établi par nos soins à partir de la balance de la société X.

Commentaire

Lors du rapprochement des charges aux produits, on a relevé les cas suivants :

1^{er} cas : Affrètement navire au voyage

Dans un premier constat, l'enregistrement comptable de cette opération paraît logique et légal. En effet, l'affrètement de ce navire par la société X a été comptabilisé au compte de charge, et son frètement a été comptabilisé au compte de produit sur le même exercice 2011, donc le principe de rattachement des charges aux produits a été respecté.

Dans un deuxième constat, le chiffre d'affaire réalisé sur cette opération est très important, car il représente 19% du chiffre d'affaire global de cette société, donc on doit approfondir nos vérifications et faire un contrôle ciblé sur les résultats des chiffres d'affaires réalisés par navire, à l'aide de la balance analytique extraite de leur système comptable, et nous avons tiré les cas suivants :

- Un navire a réalisé une marge négative, et la surestarie enregistrée a été supérieure au despatch comptabilisé, les pièces et facture contrôlées concernant cette opération montre qu'une facture de despatch a été passée pour un autre navire ;
- Le nom d'un navire n'est pas indiqué, sur lequel des opérations avec des chiffres importants sont enregistrées, alors, il se peut que ce navire n'existe pas réellement en raison de non indication de son nom ; cela explique l'augmentation importante du chiffre d'affaire.

2^{ème} cas : affrètement navire à temps

L'affrètement dans ce cas a été enregistré en charge pour un montant de 27 463 798,21 DA, mais le produit de frètement de ce même navire n'a pas été enregistré en comptabilité de l'exercice 2011. Lors de la vérification des pièces et factures concernant cette opération, on a constaté que lorsque la SPA X a frété ce navire, le service commercial n'a pas passé la facture en comptabilité, et que l'opération n'a pas été comptabilisée à l'arrêté des comptes, et ce, dans le but de baisser le bénéfice de l'exercice 2011, et réaliser un avantage fiscal lorsque l'IBS à régler par la société sera réduit.

En contre partie, cette erreur a des conséquences négatives sur la société. L'analyse de la performance sera faussée à cause du déséquilibre des bilans des exercices. Cette situation marquée par une anomalie d'enregistrement comptable sera annoncée dans le rapport final.

3^{ème} cas : affrètement navire propriétaire

Dans ce cas, le frètement de ce navire par la société X a été enregistré en produit pour un montant de 566 214 318,52 DA, et n'a pas été enregistré en charge, car c'est un navire propre à la société qui n'a pas été affrété. Cette situation est régulière et ne donne lieu à aucune constatation d'erreur.

2.4.4. Rapprochement de la clôture de l'exercice 2010 avec l'ouverture de l'exercice 2011.

Lors de la vérification de l'application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, là où nous avons comparé la conformité des comptes de clôture de l'exercice 2010 avec les comptes d'ouverture de l'exercice 2011, nous avons constaté que la balance de l'exercice 2010 fournie sur support papier n'était pas équilibrée. A cet effet, nous avons demandé à la société de nous communiquer cette balance sur support extrait de leur système informatique. Sa vérification a donné des résultats fiables, corrects et équilibrés, et l'erreur détectée sur la pièce était justifiée comme étant une faute d'impression.

C'est sur la base de ces balances correctes que le rapprochement a été appliqué. Le résultat n'a donné lieu à aucun écart constaté. Après assurance que les comptes de clôture de l'exercice 2010 sont conformes aux comptes d'ouvertures de l'exercice 2011, on peut conclure que le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture est bien respecté.

2.5. Rapport de fin de mission

Le rapport de fin de mission ci-après représente l'opinion dégagée, concernant la certification des comptes annuels de la société X, qui résulte de la mission de vérification effectuée, ainsi que des observations constatées. A cet effet, nous avons certifié que la société X travail en transparence, et que son activité est fidèlement traduite dans les comptes annuels.

A Messieurs les Membres
De l'Assemblée générale
ordinaire de la société X

Objet : Rapport de certification des comptes de l'exercice clos au 31/12/2011

Messieurs,

En exécution de la mission que votre assemblée générale a bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous rendre comptes de notre mandat de commissaire aux comptes sur les états financiers de la société X pour l'exercice clos au 31 Décembre 2011.

Les comptes annuels, annexés au présent rapport se détail comme suit :

1. Un total du bilan de :	2 866 048 266 DA
2. Total des produits des activités :	4 325 598 335 DA
3. Résultat d'exploitation :	139 668 374 DA

Le contrôle des comptes et les vérifications spécifiques prévues par la loi a été conduit selon les règles habituelles de diligence normales édictées par la profession.

I. Opinion sur les comptes annuels :

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalie significative.

Nous avons examiné, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes.

Nous avons également apprécié les principes suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et leur présentation d'ensemble.

Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après. L'organe de gestion a été informé des remarques, observations et réserves formulées.

Compte tenu des diligences accomplies selon les recommandations de la profession et les normes généralement admises en la matière, et sous réserve de la prise en charge intégrale des observations formulées dans les notes annexées au présent rapport, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes de la SPA X tel qu'ils sont annexés au présent rapport, reflètent d'une manière raisonnablement fidèle le résultat des opérations réalisées durant l'exercice écoulé, ainsi que la situation financière et du patrimoine à la fin de l'exercice 2011.

Les stagiaires

Pour le pilotage de cette expérience de réalisation d'une mission d'audit externe sur la société X, nous avons poursuivi une démarche bien identifiée, qui permet d'effectuer un bon suivi des vérifications et contrôles sur cette société. Après avoir pris connaissance de toutes ses particularités et défini les zones de risque, le questionnaire de contrôle interne est effectué, servant d'avantage d'une compréhension fiable sur le fonctionnement interne de cette société. Nous avons ensuite procédé au contrôle des comptes, ce qui constitue l'étape la plus importante de cette vérification, où nous avons pu relever un certain nombre d'erreurs liées essentiellement au manque d'exhaustivité dans l'accomplissement des tâches de la société.

Cependant, c'est dans le rapport de fin de mission qu'on peut déduire que dans l'ensemble, la société X travaille dans la transparence et avec régularité. Ces erreurs ne font pas l'objet d'une sanction car elles ne conduisent pas à compromettre la continuité de l'exploitation de l'entreprise. C'est ainsi qu'on peut dire que les comptes d'immobilisations et de charges sont les plus exposés aux risques de manipulations, en plus des comptes de produit et de charges, d'affrètement et de frètement, qui composent les principales opérations et particularité de la société X.

➤ **Observation et recommandations**

Après avoir maîtrisé l'ensemble de la structure de la société X, nous allons essayer de proposer quelques recommandations servant d'avantage à l'amélioration de la performance de la société :

- La société X doit assumer et montrer plus d'exhaustivité dans ses enregistrements comptables pour éviter tout risque d'erreurs d'enregistrement, même si cela nécessite le recrutement de nouveaux professionnels avec un maximum de qualifications et d'expérience en la matière ;
- La société X doit renouveler son matériel d'impression et acquérir de nouvelles machines pour éviter d'éventuelles erreurs d'impression ;
- La société X doit faire plus attention aux prêts personnel et social qu'elle accorde et les réduire pour les exercices à venir ;

- Cette société doit s'intéresser plus à l'application de la règle de prudence visant la constitution de provision, surtout en ce qui concerne les créances figurant sur ses actifs ;
- Les responsables de la société X doivent veiller à ce que les gestionnaires respectent sincèrement les règles comptables édictées par la loi ;
- Les responsables de cette société doivent organiser des formations au profit de ses gestionnaires pour améliorer leur capacité en matière de maîtrise des règles de comptabilité et en particulier les dispositions des textes du SCF ;
- La société X doit disposer d'un service d'audit interne plus performant pour assurer un maximum de sincérité et de régularité des comptes annuels de la société.

Conclusion générale

Conclusion générale

La régularité du système économique exige un contrôle ciblé et précis sur les entreprises, en d'autre terme, l'audit des états financiers est synonyme d'enquête. L'auditeur dans ce cas, doit comprendre tout d'abord l'entreprise, pour connaître les risques auxquelles elle est confrontée et vérifier si cette dernière arrive à les traduire correctement dans ses états financiers. Actuellement cette fonction est en pleine évolution et recouvre aujourd'hui une conception beaucoup plus large et plus riche, permettant de répondre aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des entreprises.

Ce travail a eu pour vocation d'aborder l'audit externe par un point de vue théorique et pratique, développé dans un premier temps sur le plan international, pour procéder ensuite au contexte Algérien ; celui-ci mérite une meilleure réflexion et une étude particulière. L'objectif déterminé dans ce cas n'est pas uniquement de présenter le cadre réglementaire et la démarche théorique de l'audit externe. De nombreux travaux de recherche développant déjà ces aspects, mais ce travail cible à analyser les diligences et réflexions d'audit les plus actuelles, à travers l'étude des actualités liées à ce dispositif, ce qui donne aux lecteurs une vision plus appropriée et largement suffisante sur les réalités actuelles et les évolutions marquées jusqu'à nos jours dans ce domaine.

Néanmoins, il est soutenu d'une vue strictement pratique, sur laquelle on a effectué toute une mission de réalisation d'audit externe sur une société, servant d'avantage d'une compréhension pratique de l'exécution autonome des analyses et contrôles d'audit.

En outre, le contexte actuel est défini par l'incertitude des prévisions économiques et l'évolution de l'environnement réglementaire. Ainsi, la communication d'informations financières fiables et la réalisation d'audits de grande qualité n'auront jamais été des facteurs aussi cruciaux. À l'heure actuelle et après avoir subi plusieurs scandales financiers comme celui d'ENRON, les auditeurs font plus d'efforts que jamais pour accroître l'efficacité et l'efficience de leurs interventions, en améliorant leurs interactions avec la direction, les auditeurs internes et les propriétaires.

Au delà de ces relations, la réussite d'une mission d'audit externe est subordonnée par l'utilisation de l'auditeur d'outils appropriés, d'une méthodologie lui permettant une approche par les risques et surtout à la mise en œuvre d'une organisation humaine et matérielle lui garantissant la pertinence de ses conclusions.

Conclusion générale

En Algérie, la fonction d'audit externe est assurée par un professionnel compétent, indépendant et expérimenté, appelé le commissaire aux comptes. Cette profession est régie par des lois notamment la loi 10-01 du 29 Juin 2010, fixant les conditions et modalités d'exercice de l'auditeur externe, et s'inspirant largement des lois internationales, particulièrement des normes IAS-IFRS, afin d'harmoniser la présentation et la clarté des états financiers.

Et effet, quelles que soient les évolutions réglementaires Algériennes et internationales, l'audit reste une mission de confiance réalisée dans un cadre d'éthique irréprochable. Par ailleurs, certifier l'information comptable et financière, en appréciant la régularité et la sincérité des comptes, nécessite des équipes organisées et expérimentées, permettant une très bonne connaissance du métier.

Concrètement, à travers l'expérience réalisée de la mission effectuée sur la société X, on peut déduire que l'expression d'une opinion suppose un exercice de synthèse de l'ensemble des travaux d'audit. Elle requiert plus encore une analyse critique de ces travaux, pour notamment distinguer les ajustements significatifs de ceux sans impact sur l'opinion à émettre. Cette analyse nécessite une certaine expérience de la part de l'auditeur et par conséquent, il appartient au responsable de la mission de l'exprimer, celui-ci engageant sa responsabilité au travers du rapport émis.

En termes de régularité, il convient de conclure qu'une entité est loin d'être absolument régulière car elle est toujours confrontée aux erreurs que peut commettre toutes entreprises, et qui peuvent être considérées dans certains cas incontrôlables. Ces dernières doivent être rectifiées suite à leur détection par l'auditeur ; dans le cas contraire, cette constatation sera signalée dans le rapport d'audit, qui sera communiqué ensuite au procureur de la république.

L'ambition aspirée de cette recherche ne se limite pas à cela. Elle s'étend à lever le voile sur plusieurs problèmes et réalités liées à cette profession et de les traiter avec plus d'exactitude et d'objectivité afin de les évaluer dans un contexte plus vaste et plus riche. Ceci est d'autant plus difficile sous l'effet de la contrainte du temps et de la non accessibilité de l'information, provoquée principalement par le manque de la documentation sur ce sujet. Néanmoins, les obstacles rencontrés ont engendré la limitation des analyses effectuées à ce titre, plus particulièrement, en ce qui concerne la réalisation de la mission d'audit externe

Conclusion générale

effectuée sur la société X, où on a pas obtenu suffisamment d'information, en raison de la confidentialité et du secret professionnel, qui doit être également respecté.

Pour réaliser une meilleure régularité, les entreprises et entités doivent travailler avec sincérité et respect des règles de la transparence, ce qui ne peut être réalisé qu'à travers l'intervention des autorités de l'Etat du pays concerné, qui doivent renforcer les mesures de sécurité en matière de contrôle légal. Le gouvernement, dans ce cas, doit fixer des lois strictes et des règles exigeantes de grande rigueur en vue de sanctionner sévèrement toute manipulation frauduleuse, ce qui va inciter et contraindre les entreprises à travailler avec un maximum de régularité. Les organismes responsables de cette profession doivent développer à cet effet les techniques et méthodes de contrôle ; ils doivent être attentifs à toute affaire qui peut menacer la régularité du système économique afin d'éviter tout évènement contraire aux exigences de la réglementation en vigueur.

Dans la fonction d'auditeur, l'activité de contrôle doit être périodique. Il ne peut prendre la charge du contrôle d'une entreprise que pour une durée déterminée par la loi, soit d'une année à deux ans, et par conséquent, le contrat ne doit pas être renouvelé consécutivement, afin de conduire à la formulation d'une opinion qui tient compte uniquement de la réalité des états financiers et non de favoritisme à l'égard des dirigeants, qui peuvent être complice avec les auditeurs chargés de ce contrôle.

En terme de formation de meilleure capacité pour les auditeurs, il convient de créer de organismes spécialisés en audit à travers la construction d'écoles prestigieuses permettant la veille au perfectionnement de cette profession et ainsi d'en assurer son indépendance par l'application des ses normes, ses objectifs et méthodes.

Enfin, nous pouvons dire qu'hormis les connaissances théorique que peut avoir l'auditeur, la clé de l'efficacité d'une mission d'audit légal s'acquiert par le respect et la pratique des principes comptables et des normes professionnelles, l'utilisation adéquate des outils appropriés et enfin une bonne connaissance de l'entreprise à auditer.

Bibliographie

Bibliographie

✓ Ouvrages

1. CAMARA Moussa, « L'essentiel de l'audit comptable et financier », édition 2008, Paris 2009.
2. COLLASSE Bernard, « encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition Economica, 2000.
3. COLLINS Lionnel, VALLIN Gérard, « Audit et contrôle interne », édition Dalloz, Paris.
4. DAYAN Armand, « Manuel de gestion », 2^{ème} édition, Paris, 2004.
5. GRAND. B & VERDALLE. B, Audit comptable et financier, Ed. ECONOMICA, 1999.
6. HAMZAOUI. M : « AUDIT : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition PEARSON, Paris, 2008.
7. KHELASSI. R, « l'audit interne », 2^{ème} édition Houma, Alger, 2007.
8. MERCIER Antoine, MERLE Philippe, « Audit et commissariat aux comptes », édition FRANCICS LEFEBVRE, Paris, 2010.
9. MIKOL Alain, « Les audits financiers », Edition d'ORGANISATION, Paris, 1999.
10. MISTAL.J, BOISSIEU .C, LORENZI. J, « Les normes comptables et le monde post-Enron », Edition La documentation française, Paris, 2003.
11. OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre, « Comptabilité et audit », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2000.
12. OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre, « Comptabilité et audit », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2002.

13. OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre, « Comptabilité et audit », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
14. ORAZEM Abdelghafour, « Commissariat aux comptes en Algérie », Alger, Avril 2009.
15. SADOK Hadj, « Le commissariat aux comptes en Algérie », Edition DAHLAB, Alger, 2009.
16. VALIN Gerard, « Controlor & Auditor », édition Dunod, Paris, 2006.

✓ **Revues**

- BOUANICHE José, « L'audit et ses outils informatisés », Revue française d'audit, 2007.
- CNCC, « Infocom », Ed. CNCC, Juillet 2002.
- HADJ-ALI Mohamed Samir, « Le commissariat aux comptes », Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, N° 3, 1994.
- MOKRANI, « Guide pratique de comptabilité & gestion maritime », revue Algérienne sur l'activité de transport maritime, 2001.

✓ **Codes**

- Code civil Algérien,
- Code de commerce Algérien.
- Code pénal Algérien

✓ **Textes juridiques**

- Journal officiel de la république Algérienne N° 42 du 29 Juin 2010.
- Journal officiel de la république Algérienne N°19 du 25 mars 2009.

✓ **Documents divers**

- DJILLALI Abdelhamid. Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien avec les normes IAS/IFRS. Séminaire 24-27 Septembre 2005. IEDF.
- <http://news.fendlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxly072302.pdf>
- <http://www.ifac.org/smp>.
- http://lexinter.net/ACTUALITE/les_activites_d'enron.htm.

Annexes

Exercice clos au 31/12/2011

Bilan (ACTIF)

ACTIF	BRUT N	AMORTISSEMENT N	NET N	NET N-1
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition- Goodwill immobilisation incorporelles	6 651 789	3 162 213	3 489 575	3 319 781
	6 651 789	3 162 213	3 489 575	3 319 781
IMMOBILISATION CORPORELLES				
terrains				
batiments	9 977 582	4 497 586	5 479 995	
instalation tech, mat et outillage ind				
autres immobilisations corporelles	2 952 268 952	983 399 803	1 968 869 147	2 185 405 617
immobilisation en concession				
	2 962 246 533	987 897 389	1 974 349 143	2 185 405 617
immobilisation en cours				
IMMOBILISATION FINANCIERES				
titres mis en équivalence-entrep.associé				
autres participation créances rattachées	86 599 609		86 599 609	77 536 881
autres titres immobilisés				
prêt et autres actifs financiers non cour	130 419 356		130 419 356	8 598 074
impôts différés actif	3 643 101		3 643 101	4 196 756
	220 662 067		220 662 067	90 331 712
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 189 560 389	991 059 603	2 198 500 786	2 279 057 111
ACTIF COURANT				
STOCK ET EN-COURS				
stock de m/dise, mat.prem.appro	78 854 757		78 854 757	120 883 927
stock d'en cours de prodct.de biens				
stock produits intermédiaires et finis				
stock à l'extérieur	56 368		56 368	
	78 911 126		78 911 126	120 883 927
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES				
clients	158 700 197		158 700 197	186 546 446
autres débiteur	102 900 850		158 700 197	186 546 446
impôt	102 900 850		129 900 850	36 732 182
autres actif courant	805 046		805 046	744 185
	262 406 093		262 406 093	224 022 815
DISPONIBILITES ET ASSIMILES				
placement et autres actifs finan.courants				
trésorerie	293 830 259		326 230 259	35 647 282
	326 230 259		326 230 259	35 647 282
TOTAL ACTIF COURANT	667 547 479		667 547 479	380 554 025
TOTAL GENERAL ACTIF	3 857 107 869	991 059 603	2 866 048 266	2 659 611 137

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2011

PASSIF	NOTE	Net N	Net N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		585 000 000	585 000 000
Capital non appelé			
Primes et réserves (réserves consolidées) (1)		499 912 433	496 123 723
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (résultat net part du groupe) (1)		139 668 374	90 159 328
Autres capitaux propres – report à nouveau		<u>63 000 786</u>	<u>(8 984 708)</u>
Total capitaux propres I.		1 287 581 593	1 162 244 342
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 287 581 593	1 162 244 342
PASSIF NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		218 067 235	258 112 218
Impôts (différés et provisionnés)		14 875 723	19 718 836
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			<u>(6 439 104)</u>
Total passif non courants II.		<u>232 942 958</u>	<u>271 391 950</u>
PASSIF COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		286 337 327	273 817 444
Impôts		29 876 0523	912 872
Autres dettes		102848525	937 683 833,4
Trésorerie passif		<u>827 807</u>	<u>13 560 693</u>
Total passifs courants III.		<u>1 345 523 714</u>	<u>1 225 974 844</u>
DETTES		1 578 466 672	1 497 366 795
TOTAL GENERAL		2 866 048 266	2 659 611 137

COMPTE DE RESULTAT
(Par fonction)

(En dinar)

Rubrique	Note	Montant N	Montant N-1
Chiffres d'affaires (70)		4 325 598 335	4 316 894 776
Coût des ventes (60)		404 562 875	269 248 360
MARGE BRUTE		3 921 035 459	4 047 646 415
Atres produits opérationnels (72-73-74-75)		319 080 280	699 167 165
Coûts commerciaux (61-62)		3 345 633 923	3 571 648 541
Charges administratives (64)		2 897 537	4 828 307
Autres charges opérationnels (65)		207 676 779	562 440 820
RESULTAT OPERATIONNEL		683 907 498	591 695 912
Charges de personnel (63)		240 000 462	265 953 381
Dotation aux amortissements et aux provisions(68)		253 715 396	231 130 553
reprise sur perte de valeur et provisions (78)		19 718 836	
produits financiers (76)		14 905 765	42 858 531
Charges financière (66)		55 633 686	67 761 937
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		169 182 554	85 908 571
Impôt exigible sur résultat ordinaire (695-698)		28 960 526	
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaire (692-693)		553 655	(4 196 756)
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		139 668 374	90 105 328
Eléments extraordinaires (Produits) (77)			
Eléments extraordinaires (charges) (67)			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		139 668 374	90 105 328
Part dans résultat nets des sociétés mises en équivalence			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Compte de Résultat**(Par nature)****(En dinar)**

Rubriques	Note	Montants N	Montants N-1
Vente et produit annexes Variation stocks produits finis et en-cours Production immobilisée Subventions d'exploitation		4 325 598 335	4 316 894 776
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		4 325 598 335	4 316 894 776
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations		404 562 875 404 562 875	269 248 360 3 571 648 541
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		3 750 196 799	3 840 896 901
III-VALEUR AJOUTEE D'EXERCICE (I-II)		575 401 536	475 997 874
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés		240 000 462 2 897 537	265 953 381 4 828 307
IV- EXCEDENT BRUT D'EXERCICE		332 503 536	205 216 185
Autre produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux prévisions Reprise sur pertes de valeur et provisions		319 080 280 207 676 780 253 715 396 19 718 836	699 167 165 562 440 820 231 130 553
V- RESULTAT OPERATIONNEL		20 910 476	110 811 977
Produits financiers Charges financières		14 905 765 55 633 686	42 858 531 67 734 937
VI- RESULTAT FINANCIER		(40 727 921)	(24 903 406)
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (v+VI)		169 182 554	85 908 571
Impôts exigibles sur résultat ordinaires Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		28 960 526 553 655	4 196 756
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		139 668 374	90 105 328
Eléments extraordinaires (produits) à préciser Eléments extraordinaires (charges) à préciser			
IX-RESULTAT EXTRA-ORDINAIRES			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		139 668 374	90 105 328
Part dans résultats des sociétés mises en équivalences (1)			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)			
Dont part des minoritaires (1) Part du groupe(1)			

**COMPTE D'ESCALE
DISBURSEMENT ACCOUNT**

(3) DEPENSES D'ARMEMENT
OWNERS EXPENSES

ORIGINE : _____ PORT : _____

NUMERO : _____ DATE : _____ VGE N° : _____

TELEPHONE : _____ FAX : _____ TELEX N° : _____

imputation débit/compte	n° P	intitule	montant monnaie locale amount in local currency	montant en dinars
		avance bord / cash master		
		avitaillement / provisions -stores		
		lubrifiant / lub, oils		
		entretien reparation / ship's repairs		
		produit entretien / maintenance product		
		produit hotellerie / hostelery		
		produit pharmaceutique / chemistry		
		frais de route / travelling expenses		
		eau douce / fresh water		
		habillement / clothes		
		blanchissage / dry cleaning washing		
		frais ptt / postage mail		
		total frais commerciaux total commercial expenses		

NAVIRE :

MOIS DE :

ETAT DES AVANCES SUR SALAIRES :

N°	NOM & PRENOM	FONCTION	MONTANT	SIGNATURE
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				
21				
22				
23				
24				
TOTAL				

Arrêté le present etat à la somme de :

BORD LE :

LE COMMANDANT

LIBRE :
MOIS DE :

INVENTAIRE CAMBUSE (PAGE 1/5)

	DESIGNATION	UNIT	QUANT	DINARS		US DOLLARS		EUROS	
				P/U	MONTANT	P/U	MONTANT	P/U	MONTANT
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									
31									
32									
33									
34									
35									
36									
37									
38									
39									
40									
41									
42									
43									
44									
45									
46									
47									
48									
49									
50									

Table des matières

Tables des matières

Liste des abréviations

Liste des figures

Liste des schémas

Liste des tableaux

Introduction générale.....	1
Chapitre I : l’audit externe sur l’échelle internationale	4
Section 1 : Cadre légal et institutionnel de l’audit externe.....	4
1.1. Historique et évolution	4
1.1.1. Historique	5
1.1.2. Evolution	5
1.2. Pratique de l’audit dans le contexte international	7
1.2.1. Normes de l’IAASB	8
1.2.2. Le cadre conceptuel des normes internationales d’audit	9
1.3.L’organisation de la profession d’audit légal dans le monde	10
1.3.1. Audit légal dans les pays de l’union européenne (UE)	10
1.3.2. Audit légal aux Etats-Unis	13
Section 2 : Statut du contrôleur légal	14
2.1. Normes de vérification	15
2.1.1. Normes générales	15
2.1.2. Normes de travail	15
2.1.3. Normes de rapports	16
2.2. Les missions d’audit comptables et financier	16
2.2.1. L’examen des données qui justifient les montants et l’ensemble des éléments constituant les états financiers	16
2.2.2. L’évaluation des normes comptables appliquées par l’institution	17
2.2.3. L’analyse des principales estimations fournies par la direction.....	17
2.2.4. Délivrer un rapport sur les états financiers, et procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations	17
2.3. Le déroulement d’une mission d’audit externe	17
2.3.1. Les étapes de l’audit externe	17
A. Acceptation de la mission	17

Tables des matières

B.	Orientation et planification	18
C.	Appréciation du contrôle interne	18
D.	Contrôle direct des comptes	19
E.	Travaux de fin de mission	19
F.	Rapports	20
2.3.2.	Techniques de collecte d'éléments probants	20
A.	Inspection	20
B.	Observation physique	20
C.	Demandes d'informations ou d'explications	21
D.	Demande de confirmation	21
E.	Calculs	21
F.	Procédures analytique	22
SECTION 3: Actualités liées aux dispositions d'audit externe sur le plan international		23
3.1.Les tendances actuelles de l'audit externe sur le plan international		23
3.1.1.	L'affaire d'ENRON	23
A.	Présentation d'ENRON	23
B.	Evénement antérieurs à la crise	24
C.	Déroulement de la crise	24
3.1.2.	Le scandale financier Tyco	25
3.1.3.	Le scandale financier WORLDCOM	25
3.2.Les nouvelles réforme adopté suites aux scandales financiers		26
3.2.1.	La loi de sarbane-Oxly 2002	26
A.	Principes de la loi SOX	27
B.	Conditions d'adoption de la loi SOX	27
C.	Les principales mesures de la loi SOX	28
3.2.2.	La loi de sécurité financière	29
A.	La modernisation des autorités de contrôle	29
B.	La sécurité des épargnants et des assurés	30
C.	Le contrôle légal des comptes	31
D.	La transparence et le gouvernement d'entreprise	31
E.	Adoptions de nouvelles normes en Europe	31
3.2.3.	Mise en place des IAS/IFRS	32

Tables des matières

A.	Principes de l'IAS/IFRS	32
B.	Champ d'application des IAS/IFRS	33
3.2.4.	Le passage du big five au big four	34
A.	Présentation des big five	34
B.	La chute d'Arthur ENDERSEN	35
C.	Les big four	36
3.3.	Les nouvelles techniques d'audit externe	36
3.3.1.	Les techniques d'audit assistées par ordinateur.....	37
3.3.2.	L'audit continu	37
	Chapitre II : l'audit externe en Algérie	39
	Section 1 : Cadre légal et institutionnel	39
1.1.	Historique et définition du commissaire aux comptes	39
1.1.1.	Historique	39
1.1.2.	Définition du commissaire aux comptes	41
1.2.	Conditions d'exercice de la profession du CAC	41
1.2.1.	Inscription au tableau de la chambre nationale des CAC	41
A.	Procédure d'inscription	42
B.	Conditions d'inscription	43
1.2.2.	Compétences intellectuelle	43
1.2.3.	Incompatibilités et interdictions	44
A.	Incompatibilités	44
B.	Interdictions	45
1.3.	Champs d'application	45
	Section 2 : Aspects juridiques du contrôleur légal	46
2.1.	Nomination et cessation des fonctions	47
2.1.1.	Nomination d'un commissaire aux comptes	47
2.1.2.	La cessation des fonctions	48
2.2.	Les normes générales du commissaire aux comptes	49
2.3.	Prérogatives et missions du commissaire aux comptes	50
2.3.1.	Prérogatives du commissaire aux comptes	50
2.3.2.	Les missions du commissaire aux comptes	51
2.4.	Responsabilités du commissaire aux comptes	53

Tables des matières

2.4.1. La responsabilité civile	54
2.4.2. La responsabilité pénale	54
2.4.3. La responsabilité disciplinaire	55
Section 3: Démarche générale de l’audit externe en Algérie	56
3.1.Principes fondamentaux	56
3.1.1. Les principes comptables	57
3.1.2. Approche par les risques	59
A. Composante de l’approche par les risques	59
B. Assertions d’audit	60
C. Identification des risques pesant sur les assertions	60
D. Caractère significatif	61
E. Gestion du risque d’audit	62
3.2.Le déroulement d’une mission d’audit externe	63
3.2.1. Approche par phase	63
A. Phase de prise de connaissance	63
B. Evaluation du contrôle interne	64
C. Contrôle des comptes	66
D. Révélation des faits défectueux et procédure d’alerte	68
E. Rapport de fin de mission	69
3.2.2. Approche par cycle	69
A. Contrôle de la validité des documents comptables	69
B. Le contrôle de la comptabilité et les comptes du bilan	70
C. Les types de rapports	73
Section 4 : Actualités liées aux dispositions d’audit externe en Algérie	74
4.1. Les tendances actuelles de l’audit externe en Algérie	75
4.1.1. Le scandale financier KHALIFA	75
4.1.2. Le scandale de SONATRACH	76
4.1.3. Autoroute Est-Ouest : commission contre projet.....	76
4.2. Les nouvelles réformes adoptées en Algérie	77
4.2.1. Le passage aux normes IAS- IFRS, une révolution comptable	77
A. Instauration du nouveau système comptable	77
B. Changement apporté par le SCF	78

Tables des matières

4.2.2. Promulgation de la loi 10-01	78
Chapitre III : Illustration de la pratique d'une mission d'audit externe	81
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....	81
1.1.Présentation du cabinet	81
1.1.1. Organigramme du cabinet	82
1.1.2. La structure des différents services du cabinet	82
1.2.Présentation de la SPA X	83
1.2.1. Organisation du transport maritime de la SPA X	83
1.2.2. Notions de base	84
Section 2: Réalisation d'une mission de commissariat aux comptes au sein de la SPA X.....	85
2.1.Acceptation de la mission	85
2.2.Orientation et planification	85
2.2.1. Connaissance générale de la SPA X	86
2.2.2. Identification des domaines et des systèmes significatifs	90
A. Systèmes et domaines significatifs	90
B. Seuil de signification	91
2.2.3. Plan de mission	91
2.3.Evaluation du contrôle interne	92
2.3.1. Contrôle des immobilisations	93
2.3.2. Contrôle des stocks	94
2.3.3. Contrôle de la trésorerie	95
2.4.Le contrôle des comptes	97
2.4.1. Contrôle des comptes de l'actif	97
A. Contrôle des immobilisations	97
B. Le contrôle des stocks et encours	101
C. Le contrôle des comptes de tiers	102
2.4.2. Les comptes du Passif	103
A. Contrôle des comptes de capitaux	103
B. Contrôle des comptes financiers	105
2.4.3. Contrôle des comptes de résultat	106
A. Contrôle des charges	106

Tables des matières

B. Comptes de produits	106
C. Vérification du principe de rattachement des charges aux produits	107
2.4.4. Rapprochement de la clôture de l'exercice 2010 avec l'ouverture de l'exercice 2011.....	109
2.5. Rapport de fin de mission.....	109
Conclusion générale	113
Bibliographie	116
Annexes	119

Résumé

L'audit légal est toujours conçu comme une profession complexe, pour laquelle la connaissance, la pratique et l'expérience demeurent les meilleures sources de progrès et de perfection.

Le présent travail expose l'audit externe d'un point de vue théorique et pratique, dont le but n'est pas seulement d'appréhender l'aspect réglementaire et théorique de cette profession, de nombreuses études développent déjà ces conceptions, mais ce mémoire bénéficie des diligences et réflexions d'audit les plus actuelles. Cette fonction est placée ensuite sous ses aspects les plus pratiques au cours de la mission de contrôle effectué sur les états financiers d'une société de transport maritime.

En synthèse, quelles que soient les évolutions marquées de cette profession, l'audit demeure une mission de confiance et de sincérité réalisée dans un cadre éthique irréprochable.

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

Abstract

Statutory audit is always conceived as a complex profession for which the knowledge, practice and experience are still the best source of progress and perfection.

The present work describes the external audit of a theoretical and practical perspective; the aim is not only to find the regulatory and theoretical aspect of this profession. Many studies already developing these designs, but this work has the most current procedures and reflections of audit. This function is then placed in its most practical during the inspection visit on the financial statements of a shipping company.

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

Keys words: *external audit, due diligence, monitoring and financial statements.*