

République algérienne démocratique et populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique



Faculté des Sciences Économiques, Gestion et Sciences Commerciales
Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de master en science de gestion

Option : Comptabilité et Finances

Spécialité : comptabilité, contrôle et audit

Thème

**CERTIFICATION DES COMPTES : OUTILS ET
ÉTAPES D'ÉLABORATION DU RAPPORT
GÉNÉRAL D'AUDIT**

Réalisé par :
M^{lle} LETAT Ourida

Encadreur académique
M^r BRACHOUCHE Bilal

Membres du jury :
M^r MAAMRI Moussa (Président)
M^{me} MEKHMUKH Sakina (Examineur)

Année universitaire
2019-2020

Remerciement

Remerciement

Je tiens à remercier mes parents, frères et sœurs et surtout ma grand-mère qui m'ont soutenu pour réaliser ce modeste travail.

Je remercie aussi mon encadreur académique M^f BRACHOUCHE Bilal pour ses conseils et son suivi, ainsi que pour tout le personnel du lieu de stage.

Je remercie également tous les enseignants de ma faculté qui m'ont accompagné tout au long de mon parcours universitaire.

Sans oublier tous ceux qui m'ont encouragé à la réalisation de ce travail.

Merci à toutes et à tous.

Merci

Dédicace

Dédicace

Je dédie ce travail à ma famille, du grand au petit.

Et à tous ceux qui me veulent du bien, de proche ou de loin.

Liste des Abréviations

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
AV.J.C	Avant Jésus Chris
C	Compte
CAC	Commissaire Aux Comptes
CRIPP	Cadre De Référence International Des Pratiques Professionnelle De L'audit Interne
FRAP	Feuille De Révélation Et D'analyse De Problème
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFACI	Institut Français Des Auditeurs Et Contrôleurs Internes
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institut Of Internal Auditors
ISA	International Standards Of Auditing
NAA	Normes Algériennes D'audit
PCN	Plan Comptable National
PV	Procès Verbal
RRR	Rabais, Remises, Ristournes
RS	Rapport Spécial
SCF	Système Comptable Et Financier
SIC	Système D'information Comptable
TAP	Taxe Sur L'activité Professionnelle
TCR	Tableau Des Comptes De Résultat
TFT	Tableau Des Flux De Trésorerie
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée
TVCP	Tableau De Variation Des Capitaux Propres
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Sommaire

Sommaire

REMERCIEMENT

DEDICACE

LISTE DES ABREVIATIONS

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE 1

CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE SUR L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER 4

Section 01 : Généralités sur l'audit 4

Section 02 : Le commissariat aux comptes 24

Section 03 : La formulation de la démarche d'audit 37

CHAPITRE II : LA CERTIFICATION DES COMPTES 47

Section 01 : généralités sur la certification des comptes 47

Section 02 : outils de certification des comptes 50

Section 03 : les étapes de la certification des comptes et d'élaboration du rapport d'audit 56

CONCLUSION GENERALE 89

RESUME 90

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

BIBLIOGRAPHIE

TABLE DE MATIERES

Introduction générale

Introduction Générale

Introduction générale

Une entreprise est une unité de production juridiquement autonome, qui rassemble l'ensemble des activités d'une personne ou d'un groupe de personnes dont l'objectif est de produire des biens et services à destination de clients, afin d'en tirer un bénéfice. Une bonne gestion des flux financier sera à l'origine de meilleurs résultats.

L'entreprise est donc un organisme vivant dont la survie nécessite une bonne coordination des organes qui le composent. En effet, elle ne peut fonctionner que si les tâches à accomplir sont réparties de façon précise, et si le rôle de chacun est clairement déterminé.

Ces tâches peuvent être groupées selon leur objectif ce qui permet d'identifier des grandes fonctions pour l'entreprise, dont la fonction de comptabilité et finance en a une place.

La fonction comptabilité et finance est une activité fondamentale que l'entreprise ne peut négliger car : sans les chiffres l'entreprise sera perdue. Cette fonction permet de modéliser les flux des composants et produits d'une part, et les flux financiers d'autre part afin de donner des informations sur la situation financière de l'entreprise vis-à-vis des partenaires extérieurs.

En effet, les partenaires de l'entreprise peuvent avoir besoin d'information sur la situation financière de l'entreprise, ce qui l'oblige légalement de présenter un certain nombre d'informations sur ses comptes. Pour cela, l'entreprise fournit plusieurs documents dont les plus importants sont : le bilan qui est une photographie du patrimoine de l'entreprise à un moment donné ; le compte de résultats qui calcule l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise du fait de son activité pendant une période ; ainsi que le tableau de flux de trésorerie qui renseigne sur les encaissements et les décaissements de l'entreprise pendant une période.

Afin de s'assurer qu'elle agit conformément à la réglementation en vigueur, qu'elle dispose d'un fonctionnement humain optimal, ou encore de vérifier le respect d'un certain nombre de procédures internes, l'entreprise peut se soumettre à un audit qui est une pratique largement admise et qui étend progressivement son action à toutes les activités de l'entreprise.

Il existe différents types d'audit en entreprise qui peuvent répondre à plusieurs besoins, et qui peuvent être utilisées tant pour se pencher sur la question financière que sur des méthodes organisationnelles.

Parmi ces différents types d'audit, se trouve l'audit comptable et financier qui est centré sur la comptabilité, et qui permet de contrôler les enregistrements et les états financiers. Ce dernier est assuré par un auditeur externe appelé « commissaire aux comptes ».

Le commissaire aux comptes est un auditeur légal et externe à l'entreprise qui intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de l'entreprise avec les normes en vigueur, et qui atteste la bonne santé financière de l'entreprise ainsi que de la régularité de sa gestion

L'audit comptable et financier est donc une procédure qui certifie les comptes d'une entreprise. Pour assurer cette mission, le commissaire aux comptes réalise un audit légal dont la procédure est strictement définie par la loi.

Introduction Générale

La mission du commissaire aux comptes est l'intérêt général, puisqu'il est à même de certifier les comptes annuels d'une entreprise pour l'état et pour l'administration fiscale.

De ce fait, la certification des comptes est reconnue comme une mission d'audit des comptes prévue par la loi sur les sociétés, intégrée dans le code du commerce, et qui implique pour cette dernière la nomination d'un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Notre étude portera sur la mission de certification des comptes, nous avons choisis ce thème afin de mieux comprendre cette mission réalisée par le commissaire aux comptes.

Dans cette optique, la question de départ qui se pose est la suivante :

« Quelles sont les techniques de vérification et les étapes de certification des comptes que le commissaire aux comptes respecte et suit dans le cadre de l'exercice de sa mission ? ».

Dans le but de mener à bien notre travail de recherche, nous nous sommes ramifié des questions secondaires suivantes :


- La certification des comptes est-elle la seule mission d'un commissaire aux comptes ?
- Les normes d'audit sont-elles respectées par le commissaire aux comptes dans le cadre de l'exercice de sa mission ?

Pour centrer le champ de notre travail, nous avons formé les hypothèses de travail suivantes :

- Tous les outils sont mis en œuvre par le CAC pour vérifier les comptes de l'entreprise ;
- Les étapes d'audit externe sont un principe primordial que le CAC respecte et suit lors de toute certification ;
- La certification des comptes n'est pas la seule mission d'un CAC, mais est la plus importante ;
- Toutes les normes de la mission d'audit sont respectées.

Afin de confirmer ou d'infirmer les hypothèses su-citées, nous visons entreprendre une démarche descriptive et analytique. Premièrement, pour étoffer notre travail, une recherche documentaire et bibliographique relative au thème est à réaliser, dont l'objectif est la rédaction d'une revue de littérature sur le sujet choisi.

En ce qui concerne notre plan de travail, nous allons élaborer les réponses aux questions précédentes à travers deux (02) chapitres. Le premier va porter sur des généralités concernant l'audit dans sa globalité ; le second chapitre sera consigné pour aborder la certification des comptes, les outils et les étapes d'élaboration.



Chapitre I
**Cadre théorique sur l'audit
comptable et financier**

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

Introduction du chapitre

L'audit est une fonction nouvelle ayant pour objet de contrôler la comptabilité et les différents aspects liés à cette dernière. Cette fonction est menée soit par un auditeur interne qui est un salarié de l'entreprise : il s'agit d'un audit dit interne ; soit par un professionnel compétent indépendant de l'entreprise c'est le cas de l'audit externe réalisé par un commissaire aux comptes ou par un expert-comptable.

Comme son intitulé l'indique, ce premier chapitre sera consacré pour exposer des généralités sur l'audit de manière générale, mais aussi des généralités sur l'audit comptable et financier.

Section 01 : Généralités sur l'audit

Cette première section va porter sur : l'histoire et la définition de l'audit de manière générale, sur les types d'audit ainsi que sur les outils de ce dernier.

I. Histoire et définition de l'audit

La notion d'audit est le résultat d'une évolution historique qui a entraîné l'émergence d'une activité bien définie, une activité qui devient aujourd'hui à la mode, et qui se distingue d'autres activités voisines (notamment le contrôle de gestion)¹.

1/ Histoire

La notion de l'audit est apparue sous l'empire romain au 3^{ème} siècle avant Jésus Christ. En effet, les gouvernements romains avaient pour habitudes de désigner des questeurs, fonctionnaires du trésor public, qui contrôlaient la comptabilité de toutes les provinces et rendaient compte de leurs missions oralement devant une assemblée composée d'Auditeurs, qui approuvait par la suite les comptes.

Plus tard, les français les avaient suivis dans ce domaine puis les anglais par la suite. C'est au 18^{ème} siècle que le concept « control » s'est développé suite aux efforts des anglais. Ce terme qui était traduit par « maîtrise » s'est rapidement réformé pour instaurer celui de « to audit », traduit par la suite en français pour signifier « contrôler, vérifier, surveiller et inspecter », dont les objectifs axés principalement à la détection des fraudes, progressent vers la recherche d'erreurs puis la publication d'opinions sur la validité des états financiers, en fin sur leur régularité et sincérité.

La notion contemporaine de l'audit remonte au début du 19^{ème} siècle. En effet, c'est à la suite du développement du commerce, de l'industrie, de l'apparition des sociétés d'assurance, du développement de services bancaires..., que les législateurs se trouvèrent dans l'obligation d'instituer le contrôle des sociétés par des agents externes.

¹ <http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html> (consulté en mars 2020)

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Jusqu'en 1929, la notion du contrôle interne n'existe pas. Nous sommes à l'ère du capitalisme « sauvage »². Les entreprises croissent dans un contexte qui n'est pas encore réactif à la notion de risque³.

Après la crise de 1929 qui a fait apparaître la mauvaise divulgation des informations fiables (l'existence d'un décalage entre la valeur intrinsèque et celle de marché des entreprises), un accroissement des besoins du monde des affaires en audit s'est accru et la notion du contrôle comptable s'est imposée qui s'agissait avant tout de contrôler la conformité aux règles et aux normes comptables régissant la présentation des états financiers.

L'évolution de la fonction d'audit dans le temps peut être résumée dans le tableau suivant :

Tableau n° 1 : évolution de la fonction d'audit

Période	Prescripteurs de l'audit	Auditeurs	Objectif de l'audit
200av.j.c	Rois, Empereurs, Église, État.	Clercs ou Écrivains.	Punir les voleurs pour détournements de fonds
1700 à 1850	État, Tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger les patrimoines
1900 à 1940	État et Actionnaires	Actionnaires, Professionnels d'audit et de comptabilité	Éviter les fraudes et les erreurs, attester la fiabilité des états financiers historiques
1940 à 1970	État, Banque et Actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Attester la qualité de contrôle, la sincérité et le respect des normes comptables et d'audit
1970 à ces jours	État, Tiers et Actionnaire	Professionnels d'audit et de conseil	Attester l'image fidele des comptes et la qualité du contrôle

Source : Réda KHELASSI, audit interne-audit opérationnel, Édition HOUMA, Alger, 2007, p22.

² B. GRAND et B. VERDALLE, Audit comptable et financier, Édition ECONOMICA, Paris, France, 1999, p20.

³ Ibid., p21.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

2/ Définition de l'audit

Étymologiquement et selon Alain MIKOL, [«Audit» vient du latin « Audire » qui signifie « Écouter » (auditoire, auditorium...)]⁴ ou de verbe « Audi » signifiant « Entendre » qui veut dire saisir. Selon Le Petit Robert, le mot audit ainsi défini désigne des réponses à des questions formulées à une personne capable d'entendre et, surtout, capable de comprendre les réponses, puis de les transmettre à d'autres acteurs : c'est le rapport d'audit.

La notion d' « Auditer une entreprise ou un service, c'est écouter les différents acteurs pour comprendre et faire comprendre le système en place ou à mettre en place »⁵.

Selon Christine POCHE, [l'audit peut être considéré comme un mécanisme de gouvernance d'entreprise à part entière en ce qu'il contribue à la transparence de la performance financière des dirigeants]⁶.

L'audit est donc défini comme étant « une procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion »⁷.

II. Les types d'audit :

Généralement, il existe plusieurs types d'audit, selon l'angle qu'on veut étudier. Dans le cadre de cette étude, la classification la plus adéquate et qui répond le mieux à mes attentes est celle basée sur les intervenants réalisant cette mission. En effet, selon cette classification il existe deux types d'audit, on distingue alors entre : audit interne et audit externe.

1/ L'audit interne

A. Définition de l'audit interne

Plusieurs définitions sont attribuées pour l'audit interne, on retient essentiellement ce qui suit :

La définition donnée par l'IFACI considère que : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »⁸.

L'auditeur interne est, de son côté, une fonction de l'entreprise. Il doit assurer que cette dernière dispose des outils nécessaires à un contrôle interne adéquat. Dans le cadre de

⁴ Bernard COLASSE, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^o Édition, Édition ECONOMICA, paris, France, 2009, p841.

⁵ <http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html> (consulté en mars 2020)

⁶ Bernard COLASSE, Op. cit. p71

⁷ Dictionnaire Larousse.

⁸ Définition de l'audit interne selon le CRIPP.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

cette mission, il analyse les procédures et l'environnement de contrôle, et formule des recommandations afin de l'améliorer⁹.

De ce fait, les audits internes sont la plupart du temps faits à partir d'une volonté interne d'auditer sa propre organisation. C'est donc l'organisme, indépendamment d'un client, qui décide d'effectuer un audit dit « interne », même s'il est mené avec des auditeurs externes à l'organisme. Le rapport d'audit est diffusé en interne ; il traduit la volonté de s'améliorer soi-même. Cette pratique est fortement recommandée, elle est d'ailleurs exigée par les normes ISA1 relatives aux systèmes de management.

B. Objectif de l'audit interne

D'après les définitions précédentes, les objectifs suivants peuvent être attribués à la mission d'audit interne :

- Assurer un contrôle régulier des services de l'entreprise en vue de s'assurer qu'ils fonctionnent en conformité avec les directives, procédures, lois et règlement de la direction ;
- Appréciation l'efficacité à tous les niveaux de la direction et de la gestion des ressources ;
- Formuler des recommandations en vue d'améliorer la protection du patrimoine et de promouvoir le développement de l'entreprise ;
- Vérifier que les dispositions organisationnelles (processus) et opérationnelles (procédures, instructions,... etc.) sont établies, connues, comprises et appliquées ;
- Conforter les bonnes pratiques observées pour encourager les équipes et capitaliser ces pratiques dans l'entreprise.

C. Caractéristiques de l'audit interne

L'audit interne, tel que définit au paravent, est considéré comme étant une fonction de toutes les fonctions ayant une vocation d'être audité. Il présente quatre (04) caractéristiques principales à savoir :

- L'audit interne est une fonction indépendante : selon la norme 1100 dictée par l'IIA « l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs doivent effectuer leur travail avec objectivité ». L'indépendance est liée à la position du service d'audit dans l'organisation, se dernier doit être situé à un niveau suffisamment élevé au sein de l'organisation pour être en mesure d'exercer ses responsabilités de manière objective et sans subir des pressions ;
- L'audit interne est une fonction nouvelle : La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis ;
- L'audit interne est une fonction universelle : le service d'audit interne doit se référer aux normes internationales généralement acceptée de l'IIA et veiller au respect de ces dernières ;

⁹ J-J BAUDET, B. COLMANT, L'audit interne à la croisée des chemins « L'audit interne et l'expertise comptable se déploient dans les entreprises belges », accountance&taxa 2007.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- L'audit interne est une fonction périodique : l'audit interne est défini comme « une fonction permanente assurée par un service »¹⁰. D'après cette définition, l'audit interne est assuré de manière permanente par les auditeurs, mais pour les services qui la subissent elle est périodique, ces périodicités réciproques seront en fonction du niveau de risque dans les différentes activités.

D. Les types d'audits internes

Selon le champ d'application de l'audit interne, on peut citer les types d'audit suivants :

- **L'audit de conformité** : dans ce type d'audit, l'auditeur interne procède à une comparaison des règles par rapport à la réalité selon un référentiel établi ;
- **L'audit de l'efficacité** : ce type d'audit interne met l'accent sur les deux (02) notions suivantes :
 - *L'efficacité « doing the right things »* : c'est-à-dire atteindre les objectifs fixés initialement ;
 - *Et l'efficience « doing the things right »* : qui signifie atteindre les objectifs fixés avec le minimum de coûts possibles.
- **L'audit de management** : parlant de l'audit de management (de direction), il est nécessaire de signaler qu'il ne s'agit pas d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques. Mais il s'agit d'observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer en termes de conséquences et attirer l'attention du manager sur les risques ou les incohérences (privilégier la forme sur le fond) ;
- **L'audit de stratégie** : cet audit consiste à confronter l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec son environnement pour tester la cohérence globale.

E. Les normes de l'audit interne

Pour chaque activité sont attribués des normes que le réalisateur de ces dernières (les activités) doit respecter et mettre en œuvre. L'audit interne, étant une activité indépendante devant se placer à un niveau suffisamment important dans l'entreprise (l'audit interne doit se placer sous la direction générale ou le conseil d'administration pour jouir de son indépendance et l'objectivité dans le contrôle de toutes les activités de l'entreprise), est également soumise à des normes précisées par l'IFACI. En effet, il est essentiel de se conformer aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA pour que les auditeurs internes et la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités, il s'agit des normes suivantes :

a. Normes de qualification

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne, et définissent les critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis.¹¹

¹⁰ E. BARBIER, L'audit Interne : permanence et actualité, édition d'organisations, 1996, p.51.

¹¹ The Institute of Internal Auditors, standards of guidance, Florida, USA, 2009

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

b. Normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis.

c. Les normes de mise en œuvre

Les normes de qualification et les normes de fonctionnement sont précisées par les normes de mise en œuvre en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C).

- *La mission d'assurance* : l'auditeur procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur l'entité et tous les sujets relatifs à cette dernière. Auditeur interne détermine la nature et l'étendue des missions d'assurance, elle comporte généralement trois (03) types d'intervenants à savoir :
 - A1 : personnes ou groupes directement impliqués dans l'entité et tous les sujet relatifs à cette dernière ;
 - A2 : personnes ou groupes réalisant l'évaluation (il s'agit ici de l'auditeur interne) ;
 - A3 : personnes ou groupes qui utilisent les résultats de l'évaluation (il s'agit des utilisateurs).
- *La mission de conseil* : elles sont généralement entreprises a la demande d'un client, leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier, elles comportent généralement deux (02) intervenants qui sont :
 - C1 : personnes ou groupes qui fournissent les conseils, en l'occurrence l'auditeur interne ;
 - C2 : personnes ou groupes donneurs d'ordre auxquels ils sont destinés, il s'agit du client lors de la réalisation d'une mission de conseil.

L'objectif de ces normes¹² est de :

- ☞ Définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- ☞ Fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- ☞ Établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- ☞ Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

F. La démarche de l'audit interne

La mission de l'audit interne passe par les étapes (phases) suivantes :

- *La phase de préparation* : cette étape vise à réaliser ce qui suit :
 - Établir l'ordre de mission ;
 - Se familiariser avec l'entreprise et son environnement ;
 - Identifier les risques liés à sa mission ;

¹² The Institute of Internal Auditors, standards of guidance, Florida, USA, 2009

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- Définir les objectifs de la mission.
- *La phase de réalisation* : cette deuxième phase consiste à réaliser les travaux suivants :
 - La réunion d'ouverture ;
 - Le programme d'audit ;
 - Le questionnaire de contrôle interne ;
 - Le travail sur terrain ;
 - La preuve en audit interne ;
 - Cohérences et validations.
- *La phase de conclusion* : cette phase a pour objectif les actions suivantes :
 - Élaboration du projet de rapport de l'audit interne ;
 - La réunion de clôture ;
 - Rédaction du rapport d'audit interne.

G. Le rapport de l'audit interne :

« Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions (cf. Norme 2400). La forme, le contenu et le calendrier de cette communication peuvent néanmoins varier d'une organisation à l'autre et d'une mission à l'autre. Convenir d'un plan de communication avec les parties prenantes au moment de la planification de la mission permet de définir comment, quand et à qui communiquer les résultats intermédiaires et définitifs. Les rapports écrits d'audit interne constituent un moyen formel de transmettre à la direction générale, au Conseil et aux autres parties prenantes les constats d'audit, les risques associés ainsi que les pistes d'amélioration identifiées. Bon nombre de services d'audit interne communiquent les résultats de leurs missions par des rapports comprenant les objectifs et le périmètre de la mission, les conclusions, les recommandations associées et les plans d'action du management »¹³.

Afin de mieux comprendre le rapport d'audit interne, il est nécessaire de mettre l'accent sur les principes du projet de rapport de l'audit interne, les principes du rapport de l'audit interne, les normes du rapport d'audit interne ainsi que le contenu de ce dernier.

a. Les principes du projet de rapport de l'audit interne

Il s'agit essentiellement des principes suivants :

- *Le principe de « LIVRE OUVERT »* : ce principe porte sur la totale validation des opérations d'audit. Il s'agit d'affirmer que rien ne serait être écrit dans le rapport d'Audit Interne qui n'ait pas été au préalable présenté et commenté aux audités, c'est-à-dire rien ne serait caché et tout ce qui soit rédigé dans le rapport d'audit interne devrait être justifié ;
- *Le principe de « FIL D'ATTENTE »* : premier service en matière d'information, à savoir l'audité, le responsable direct avec lequel les informations sont validées. Le projet de rapport et son contenu ne sont ni diffusés, ni divulgués tant que la réunion de clôture et de validation n'est pas achevée ;

¹³ CRIPP, Lignes directrices complémentaires « Guide pratique » : Rapports d'audit « Communiquer les résultats d'une mission d'assurance », IIA, PDF, p5.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- *Le principe de « RANKING »* : les recommandations des auditeurs figurant dans le projet de rapport sont présentées en fonction de leur importance. Les constats énoncés dans les feuilles «F.R.A.P¹⁴» sont alors classés (classement effectué à partir de l'analyse des conséquences).
- *Principe d' « action immédiate »* : c'est le corollaire pratique de l'information totale et complète donnée à l'audité. En vertu de ce principe, dès que l'audité est informé de l'existence de dysfonctionnements, l'auditeur l'encourage à prendre immédiatement, et sans attendre la publication du rapport officiel, les mesures correctives de la situation. Dans ce cas, l'auditeur interne mentionne dans son rapport que des dispositions ont été prises aussitôt et ont déjà apportées leurs fruits ;
- *Principe de « CONNAISSANCE COMMUNE »* : selon Bernard GRAND, ce principe met l'auditeur devant deux (02) situations :
 - Soit il permet à l'auditeur de voir dans quelle mesure le dysfonctionnement est connu des audités, et s'assure alors que chaque participant ait bien conscience du fait que les autres participants sont aussi informés ;
 - Soit il révèle aux acteurs des dysfonctionnements inconnus par ces derniers (cette situation crée une dynamique et garantit la transmission des informations quelque soit le cas de figure), c'est à partir de là que l'auditeur interne va jouer son rôle de conseil et se démarque d'une attitude de simple contrôleur.

b. Les principes du rapport de l'audit interne

Le rapport d'audit interne est basé sur les quatre (04) principes fondamentaux suivants :

- *Pas d'audit interne sans rapport d'audit interne* : l'absence du rapport d'audit interne est considérée comme l'absence de contrôle effectué, en plus de l'absence des points forts et des points faibles signalés à la hiérarchie pouvant préciser les solutions aux problèmes posés ;
- *Le document final est le dernier acte de la mission d'audit* : afin de terminer une mission proprement, il y a lieu de considérer le document final comme le dernier acte pour ensuite ouvrir un chapitre nouveau pour une mission future. La permanence du contrôle est assurée et que la séquence d'une mission est bien arrêtée ;
- *Présentation préalable aux audités* : ce principe vise à ce que tous les résultats, remarques et les commentaires soient présentés aux audités afin d'éviter tout malentendu qui peuvent être préjudiciables et ainsi entamer la crédibilité de la mission ;
- *Droit de réponse de l'audité* : il y a lieu de donner la possibilité à l'audité de répondre à toute remarque ou faiblesse que le missionnaire avait rencontré. La confrontation permettra de lever tout équivaut au malentendu qui pourrait en résulter, ainsi le résultat sera porté au rapport de mission.

¹⁴ F.R.A.P : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes (se présente comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seule fin de l'amener à formuler une recommandation.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

c. Les normes du rapport d'audit interne

La norme 2420 intitulée « norme de rapport d'audit interne » définit sept (07) principes de rédaction pour le rapport d'audit interne, cette dernière stipule : « La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile... »¹⁵, Lesquelles doivent être :

- L'exactitude est l'exigence absolue (pas d'approximation dans le rapport d'audit interne) ;
- Les rapports d'audit interne doivent être objectifs (l'objectivité a déjà été expliqué auparavant) ;
- Les rapports d'audit interne doivent être clairs donc facilement compréhensibles ;
- La concision doit être une qualité essentielle à respecter ;
- Un rapport d'audit interne constructif conduit nécessairement à des améliorations souhaitées ;
- L'exigence d'avoir affaire à une communication complète ;
- Le rapport d'audit interne doit être établi en temps utile et dans les délais.

d. Le contenu du rapport d'audit interne

[La structure du rapport de l'audit interne diffère d'une entreprise à une autre, mais le contenu de ce dernier ne change pas, en effet la forme du rapport de fin de mission de l'audit interne doit inclure les informations suivantes :

- Une introduction générale du déroulement complet de l'intervention de l'auditeur interne ;
- Les objectifs fixés et les cibles de la fonction d'audit interne ;
- La stratégie d'intervention, en précisant le mode d'intervention, l'étendue de sa mission, et sa technique d'intervention ;
- Les travaux réalisés ;
- Les constatations des risques et des enjeux des différentes étapes d'audit interne ;
- Les recommandations pour remédier à de telles défaillances internes à l'activité de l'entreprise ;
- Une conclusion générale à travers laquelle se dégage l'avis de l'expert en audit interne sur les opérations auditées.

Il est à noter que le rapport d'audit interne peut revêtir la forme suivante :

- Le sommaire et les conclusions de l'audit interne, autrement dit l'avis professionnel de l'auditeur ;
- Les recommandations générales ;
- Une synthèse des constatations ;
- Une synthèse à la fois des faiblesses, de l'origine des risques, des enjeux et des recommandations ;

¹⁵ CRIPP, NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE, version 2017, PDF, p28.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- Le dossier des preuves, autrement dit les objectifs de l'audit, la stratégie d'intervention, les travaux effectués, le détail des constatations et des enjeux] ¹⁶.

2/ Audit externe

A. Définition de l'audit externe

L'audit comptable et financier est un moyen de contrôle des états financiers et du SIC¹⁷. La conception de l'audit s'est élargie pour toucher à plusieurs autres disciplines autres que le cadre comptable et financier (ex : logistique, qualité, marketing ...etc.)¹⁸

L'audit comptable et financier, aussi dit « externe », est un examen mis en œuvre par un organisme indépendant chargé de vérifier la validité des informations produites par les entités. Ainsi, l'audit externe se définit comme étant un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cet examen est obligatoire et doit être effectué une (01) fois par an par des professionnels compétent et indépendant nommés commissaires aux comptes.

L'audit externe est donc « un examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant appelé commissaire aux comptes (ou expert comptable), en vue d'exprimer **une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers.** »

a. Définition de termes

Une opinion motivée : l'auditeur doit présenter les preuves et les motifs justifiant son opinion ;

La régularité : c'est la conformité aux règles régissant la présentation des états financiers ;

Sincérité : c'est l'absence d'intentions de nuire à travers l'information et le reflet de vérité sur la situation économique, financière et sociale de l'entité ;

Les états financiers : un état financier est une représentation financière structurée des événements affectant une entreprise et des transactions réalisées par celle-ci, il s'agit principalement de :

- ☞ *Le Bilan* : c'est un document de synthèse qui traduit la situation patrimoniale de l'entreprise à une date donnée ;
- ☞ *Le tableau des comptes de résultat « TCR »* : c'est un document qui présente la performance financière de l'entreprise en terme de produits réalisés et de charges subits durant une période comptable donnée, il décrit la variation de la situation financière de l'entreprise ;
- ☞ *Le tableau des flux de trésorerie « TFT »* : c'est un document qui détaille l'ensemble des mouvements de trésorerie sur un exercice donné en distinguant les flux provenant des processus d'exploitation, d'investissement, et de financement ;

¹⁶ <https://www.petite-entreprise.net/P-2104-87-G1-l-audit-interne-la-forme-du-rapport-de-fin-de-mission.html> (consulté en avril 2020)

¹⁷ SIC : système d'information comptable.

¹⁸ B. GRAND et B. VERDALLE, Op. cit., p06.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- ☞ *Le tableau de variation des capitaux propres « TVCP »* : c'est un document de synthèse qui retranscrit les mouvements de capitaux propres qui ont eu lieu au cours d'un exercice comptable notamment dans le cadre de la consolidation des bilans des filiales avec celui de leur société mère. Le tableau de variation des capitaux propres prend notamment en compte les distributions de dividendes, la variation des provisions réglementées ou, encore, les apports en capital social ;
- ☞ *Les annexes* : sont des documents qui fournissent des éléments utiles à la bonne compréhension et la prise de décision. Ils constituent des notes descriptives qui viennent compléter les informations chiffrées figurant dans le bilan et le compte de résultat, elle permet d'exercer une bonne lecture des comptes annuels en apportant un complément d'informations appropriées.

B. Objectif de l'audit externe :

D'après les définitions précédentes, l'objectif de la mission d'audit externe est de :

- vérifier la validité des informations produites par les entités ;
- vérifier que les procédures comptables ont été respectées ;
- détecter des dysfonctionnements éventuels, leurs causes et mettre en évidence les améliorations nécessaires ;
- comprendre, analyser un incident, un écart, un dysfonctionnement spécifique.

C. Les principes de l'audit externe

La mission de l'audit externe repose sur sept (07) principes fondamentaux à savoir :

- **L'exhaustivité** : selon ce principe, l'auditeur externe doit vérifier que toutes les opérations (actif, dettes et transactions) ont été enregistrées dans les comptes annuels, et que tout les faits importants sont motionnés ;
- **L'exactitude** : ce principe vise à orienter la mission de l'auditeur à vérifier que les opérations enregistrées par le comptable de l'entreprise sont mathématiquement, correctes et correspondent à l'évaluation et aux principes comptables ;
- **L'évaluation** : ce principe signifie que l'auditeur doit s'assurer que toutes les opérations comptabilisées sont conformes aux principes et méthodes d'évaluation généralement admises ;
- **La réalité (existence)** : l'auditeur doit vérifier l'existence réelle de tous les éléments enregistrés par l'entreprise. En effet, il vérifie pour les éléments matériels une existence physique, et pour les autres éléments (actifs, passifs, charges, produits) il vérifie la traduction des opérations réelles effectuées par rapport à des opérations fictives ;
- **Séparation des exercices** : ce principe vise une bonne démarcation entre les exercices successifs, l'auditeur doit donc vérifier que toutes les charges et tous les produits se rattachent à l'exercice concerné ;
- **Droits et obligations** : les actifs et les dettes se rapportent à l'entité à une date donnée, l'auditeur doit vérifier les titres de propriété, les actes, et les conventions de vente des droits réellement acquis ou les obligations effectivement à sa charge ;

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- **Présentation de l'information conforme au SCF** : non seulement que la comptabilité doit être présentée selon les normes IAS et IFRS, mais aussi, la présenter dans l'ordre indiqué par le SCF.

Définition de termes :

- **SCF** : Le Système comptable financier est entré en vigueur depuis le 1er janvier 2010. Ce nouveau référentiel comptable institué par la Loi 07-11 du 27 novembre 2007 portant système comptable financier est venu remplacer le Plan Comptable National (PCN). Ces nouvelles règles comptables visent à remédier aux insuffisances du PCN, moderniser les règles de comptabilité applicables aux entreprises et s'insérer dans le mouvement international d'harmonisation des comptabilités où les normes IAS/IFRS se sont imposées comme référence.¹⁹
- **IAS** : (International Accounting Standards) sont des normes comptables internationales qui ont été publiées avant 2001. Leur domaine est restreint aux documents de synthèse (bilan, résultats et tableaux annexes). Les normes IAS ont pour but d'assurer une certaine comparabilité des états financiers d'entreprises et s'appliquent à toutes les sociétés cotées en Bourse qui doivent respecter les normes imposées²⁰.
- **IFRS** : Les normes IFRS sont des normes comptables (International Financial Reporting Standards) qui s'appliquent au niveau international et qui sont définies par l'International Accounting Standard Board (IASB). Les normes IFRS portent sur les documents de synthèse (bilan, résultats et tableaux annexes) communiqués par les entreprises mais aussi, d'une manière plus générale, sur l'ensemble des informations financières publiées²¹.
- **IASB** : Terme anglo-saxon désignant en français le bureau international des normes comptables. Il s'agit d'un organisme international qui a pour mission d'élaborer les normes comptables internationales reconnues de type IFRS. L'International Accounting standards Board (IASB) a son siège à Londres. Il dépend de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). L'IASB a pour rôle de créer et publier des normes comptables nécessaires à la présentation des états financiers. Il a aussi pour mission de promouvoir leur utilisation au niveau mondial. L'IASB a été créé en 2001 et il remplace depuis cette date l'International Accounting Standards Committee²².

D. Types de l'audit externe

Selon le statut de l'auditeur, deux types d'audit se présentent : il s'agit de l'audit contractuel et l'audit légal qui fera l'objet de cette étude.

¹⁹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/322-le-systeme-comptable-financier> (consulté en Avril 2020)

²⁰ <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/ias> (consulté en avril 2020)

²¹ <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/normes-ifrs> (consulté en Avril 2020)

²² <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23835-international-accounting-standards-board-ou-iasb-definition> (consulté en Avril 2020)

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

a. L'audit contractuel

Dans le cadre d'une approche méthodologique rigoureuse comparable à celle du CAC, l'objectif des missions d'audit contractuel est d'émettre une opinion sur l'information financière d'une entreprise dans une optique qui n'est pas la certification des comptes mais la présentation à des tiers²³.

Il s'agit en effet, d'un audit effectué à la demande des dirigeants de l'entreprise ou des tiers intéressés, dont le champ d'investigation peut être limité à une fonction ou à un aspect de la gestion.

« Ces missions contractuelles de diagnostic et d'appréciation des processus et des informations de l'entreprise, qu'un auditeur externe réalise en toute indépendance, ont deux objectifs :

- Permettre à l'entreprise de satisfaire aux exigences fixées par les organes de régulation et aux attentes du marché ;
- optimiser la fonction financière de l'entreprise pour assurer le bon déroulement de ses opérations.

Dans le cadre de ces missions contractuelles, l'auditeur externe peut réaliser d'autres travaux notamment :

- Un accompagnement pour la préparation de l'introduction en bourse de l'entreprise ;
- L'établissement de comptes pro-format et l'optimisation de l'information financière de l'entreprise ;
- Le traitement comptable d'opérations complexes (financement, externalisation) ;
- La conversion des états financiers de l'entreprise aux normes IFRS / US GAAP ;
- La rédaction de manuels de principes comptables,... »²⁴

b. L'audit légal

L'audit légal des comptes est la mission confiée par le législateur à un corps professionnel portant sur les comptes annuels des entreprises tenues de s'y soumettre²⁵, cette mission est exercée par un professionnel compétant et indépendant appelé commissaire aux comptes.

L'audit légal est institué par un article du code de commerce algérien sous le livre 5 portant « code des sociétés » de l'Ordonnance du 26 septembre 1975 à savoir l'article 715 bis 4 qui porte sur l'obligation de contrôle des comptes des sociétés, la nomination d'un CAC et ses missions.

Le CAC a pour mission, dans le cadre d'un audit légal, de certifier que les compte d'une entité (l'entité auditée) ne comportent pas d'anomalies significatives, et donc sont sincères, réguliers et reflètent une image fidele de cette dernière (l'entité auditée).

²³ <https://www.groupe-fiba.fr/nos-services/commissariat-aux-comptes-et-audit/audit-contractuel/> (consulté en avril 2020)

²⁴ <https://www.mazars.fr/Accueil/Expertises/Audit-financier/L-audit-contractuel> (consulté en Avril 2020)

²⁵ M. FRIENDRICH et G. LANGLOIS, le meilleur de DSCG 4 « comptabilité et audit », 4^e édition, Édition Foucher, JUIN 2014, p144

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Ce deuxième type d'audit (audit légal) fera l'objet de cette recherche, il sera donc détaillé dans la section suivante de ce même chapitre.

E. Les normes de l'audit externe

[Les normes internationales d'audit (ISA) ont été rédigées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Elles forment un référentiel de normes adopté par l'Union Européenne et de nombreux pays pour la certification des comptes annuels et comptes consolidés des entreprises et par certaines organisations internationales pour la certification de leurs comptes annuels.]²⁶

Le référentiel ISA comprend une liste de normes, classées dans six (6) catégories, de la norme ISA 200 à ISA 800.

Les normes de l'audit externe sont les suivantes :

a. Première catégorie : principes généraux et responsabilités

Cette rubrique est composée de normes portant sur les principes de l'exercice de la missions d'audit externe, ainsi que les responsabilités de l'auditeur, il s'agit de :

- **ISA 200 « principes généraux en matière d'audit financier »** : l'objectif en matière d'audit financier est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable désigné ;
- **ISA 210 « termes de la mission d'audit »** : l'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission en terme de la mission doivent préciser le référentiel comptable à utiliser ;
- **ISA 220 « contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques »** : les règles d'éthique, les règles d'indépendance et la revue du contrôle qualité mises en œuvre dans le cadre de chaque mission d'audit ;
- **ISA 230 « la documentation d'audit »** : toutes les informations importantes relatives à la mise en place et au déroulement d'une mission d'audit doivent être consignées dans un dossier ;
- **ISA 240 « responsabilités de l'auditeur dans la prise en considération de fraude d'états financiers »** : lors de la planification et de la réalisation de l'audit l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- **ISA 250 « prise en comptes de textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers »** : l'auditeur doit veiller au respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires en vigueur ;
- **ISA 260 « communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise »** : l'auditeur doit

²⁶ <https://www.auditsi.eu/?p=4345> (consulté en avril 2020)

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

communiquer aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ses personnes et faits de leurs fonctions.

b. Deuxième catégorie : évaluation des risques et éléments de réponse aux risques identifiés

Cette catégorie des normes porte sur la planification de la mission d'audit externe, ainsi que l'identification, analyse et évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité auditée. Il s'agit des normes ISA 300 à ISA 402 à savoir :

- **ISA 300 « planification d'une mission d'audit d'états financiers »** : l'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie générale adoptée pour la mission et doit développer un plan de travail ;
- **ISA 315 « considération de l'entité dans son environnement et évaluation du risques d'anomalies significatives »** : l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement y compris son contrôle interne ;
- **ISA 320 « caractère significatif au niveau d'audit »** : lors de la réalisation d'un audit, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif des éléments et leur relation avec le risque d'audit ;
- **ISA 330 « procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques »** : afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires en fonction des risques identifiés ;
- **ISA 402 « facteurs à considérer pour l'audit d'entité faisant appel à des services bureau »** : l'auditeur doit apprécier la façon dont les prestations rendues à l'entité par un service bureau quelconque peuvent affecter son contrôle interne ; lorsqu'il utilise un rapport de l'auditeur du service bureau, aucune référence dans son propre rapport ne doit y être faite.

c. Troisième catégorie : les éléments probants

Cette catégorie liste les normes d'ISA 500 à ISA 580 qui régissent la collecte et le traitement de tous les éléments probants susceptibles de faciliter et de mener à bien la mission d'audit externe, il s'agit de ce qui suit :

- **ISA 500 « éléments probants »** : l'auditeur doit recueillir les éléments de preuve suffisant et approprier pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion ;
- **ISA 501 « éléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques »** : sauf impossibilité ou caractère non significatifs, le recueil d'éléments de preuves doit être effectué par l'assistance à la prise d'inventaire physique par l'identification des procès et des contentieux concernant l'entreprise par l'examen d'évaluation des participations à long terme et l'examen de informations le concernant, par l'examen des informations sectorielles à fournir dans les états financiers ;

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- **ISA 505 « confirmation externe »** : l'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de la confirmation externe directe est nécessaire à l'élaboration des éléments de preuve suffisants et appropriés ;
- **ISA 510 « mission initiale-solde d'ouverture »** : dans le cadre d'une première mission concernant une entreprise, l'auditeur doit recueillir les éléments de preuves suffisants et appropriés pour vérifier les soldes d'ouverture par rapport au solde de clôture de l'exercice précédent, la permanence des méthodes par rapport aux exercices précédents ;
- **ISA 520 « procédures analytiques »** : l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation de risques pour acquérir la connaissance de l'entreprise et de son environnement ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de la mission ;
- **ISA 530 « sondage en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests... »** : lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées et sélectionner les éléments à des fins de tests pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit ;
- **ISA 540 « audit des estimations comptables »** : l'auditeur doit recueillir les documents de preuves suffisants et appropriés sur les estimations comptables. Pour ce faire, l'auditeur peut suivre plusieurs approches
 - La revue et tests de procédures suivies par l'entreprise pour procéder à des estimations,
 - Utilisation d'une estimation indépendante pour comparer avec celle utilisée par l'entreprise,
 - La revue d'événements postérieurs à la date de clôture permettant de fournir des éléments de preuve sur le caractère raisonnable de l'estimation.
- **ISA 545 « Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant »** : l'auditeur doit apprécier les politiques et les procédures de contrôle, évaluer la permanence des méthodes utilisées et déterminer s'il convient de faire appel à un expert pour considérer les faits des événements postérieurs et obtenir si nécessaire des déclarations écrites de la direction ;
- **ISA 550 « Parties liées »** : l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit destinées à recueillir les éléments de preuves suffisants et appropriés sur l'identification par la direction des parties liées et des informations à fournir les concernant ainsi que sur les effets de transaction entre parties liées ayant une incidence significative sur les états financiers ;
- **ISA 560 « événements postérieurs à la date de clôture »** : l'auditeur doit prendre en compte l'effet des événements postérieurs sur les états financiers et leurs incidences sur son rapport ;
- **ISA 570 « continuité d'exploitation »** : l'auditeur doit apprécier le caractère approprié du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers ;
- **ISA 580 « déclaration de la direction »** : l'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires (lettre d'affirmation).

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

d. Quatrième catégorie : utilisation des travaux d'autres professionnels

Cette catégorie de normes internationales régit l'utilisation des travaux d'autres professionnels, ainsi que les éléments à prendre en compte lors de cette utilisation.

- **ISA 600 « utilisation des travaux d'un autre auditeur »**: Lorsque l'auditeur principal utilise les travaux d'un autre auditeur, il doit déterminer leur incidence sur son propre audit²⁷ ;
- **ISA 610 « prise en compte des travaux de l'audit interne »**: L'auditeur externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externe²⁸ ;
- **ISA 620 « utilisation des travaux d'un expert »**: Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces travaux sont adéquats au regard des besoins de l'audit²⁹.

e. Cinquième catégorie : conclusion de l'audit et rapport

Cette catégorie de norme porte sur la rédaction du rapport d'audit externe ainsi que l'opinion de l'auditeur et la modification de cette dernière.

- **ISA 700 « rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général »**: l'auditeur doit former une opinion sur les états financiers à partir d'une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus, et d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui explique en outre le fondement de ladite opinion ;
- **ISA 705 « modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) »**: l'auditeur doit exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers. En effet, deux (02) cas peuvent se présenter : soit il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives ;
- **ISA 710 « données comparatives »**: l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable relatives aux données comparatives et en faire rapport conformément à ses obligations de communication ;
- **ISA 720 « autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités »**: l'auditeur doit, après avoir procédé à la lecture des autres informations, apprécier l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers, ainsi qu'entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquis lors de l'audit. L'auditeur doit également répondre de

²⁷ <http://flestation.e-monsite.com/medias/files/isa-600.pdf>, p2/6 (consulté en Avril 2020)

²⁸ <http://flestation.e-monsite.com/medias/files/isa-610.pdf>, p2/6 (consulté en Avril 2020)

²⁹ <http://flestation.e-monsite.com/medias/files/isa-620.pdf>, p2/7 (consulté en Avril 2020)

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

façon appropriée lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative et émettre un rapport conforme à la présente norme ISA.

f. Sixième catégorie : domaine spécialiste

Cette dernière catégorie de normes est consignée pour la rédaction des rapports spéciaux, ces derniers sont des rapports portant une opinion sur des missions d'audit spécial. En effet l'auditeur externe peut présenter, en plus du rapport d'audit principal, les rapports spéciaux suivant :

- RS 1 : informations sur les comptes ;
- RS 2 : égalité entre les actionnaires ;
- RS 3 : irrégularités et inexactitudes ;
- ES 4 : actions de garantie ;
- RS 5 : forme et évaluation des comptes ;
- RS 6 : acquisition des participations ;
- RS 7 : conventions entre la société et les administrateurs ;
- RS 8 : droit de convocation des assemblées ;
- RS 9 : droit préférentiel de souscription ;
- RS 10 : rémunération des cinq (05) à dix (10) meilleurs salaires ;
- RS 11 : révélation des faits délictueux ;
- RS 12 : résultat des cinq (05) derniers exercices.

ISA 800 « apport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spécial » :

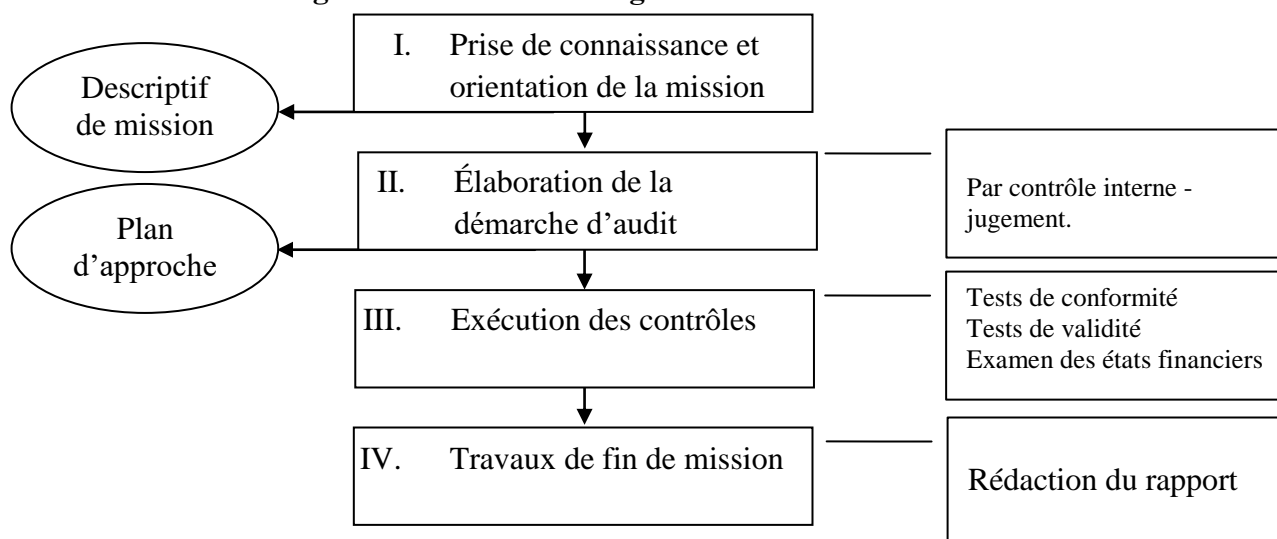
L'auditeur doit examiner et évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis au cours de la mission d'audit spéciale en tant que fondement à l'expression de son opinion. Le rapport doit contenir une opinion écrite clairement exprimée.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

F. Démarche de l'audit externe

La mission de l'audit externe est réalisée suivant la démarche résumée dans le schéma suivant :

Figure n° 01 : Démarche générale de l'audit externe



Source : établi par nous même sur la base de documents consultés.

De ce fait, la conduite d'une mission d'audit externe passe principalement par quatre (04) étapes essentielles, il s'agit des étapes suivantes :

- **Prise de connaissance et orientation de la mission** : dans cette première étape, l'auditeur prend connaissance de l'entreprise à auditer et de son environnement, c'est à partir de cette prise de connaissance que l'auditeur prépare un descriptif de mission dans lequel il planifie et oriente ses travaux ;
- **Élaboration de la démarche d'audit** : lors de cette deuxième étape, l'auditeur procède à une évaluation du contrôle interne, il construit un plan d'approche par les risques selon lequel il identifie les risques d'erreur ou d'omission qui peuvent exister et leurs incidences possibles sur les états financiers ;
- **Exécution des contrôles** : au niveau de cette étape, l'auditeur externe effectue des contrôles des comptes et des états financiers de l'entité auditée. Pour ce faire, l'auditeur se réfère à des tests de conformité et de validité, ainsi qu'à un examen des états financiers ;
- **Les travaux de fin de mission** : cette étape constitue la dernière étape de la mission d'audit externe. Durant cette dernière, l'auditeur externe procède à des travaux de fin de mission qui portent sur un examen d'ensemble des comptes annuels ainsi que sur des événements postérieurs à la clôture. Cette dernière étape conduit à rédaction du rapport d'audit dans lequel l'auditeur apporte une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidele des états financières de l'entité auditée.

G. Rapport d'audit externe

Selon les normes internationales d'audit externe, à savoir les normes ISA 700 et ISA 800, l'auditeur externe doit présenter, à la fin de sa mission d'audit et de contrôle des

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

comptes, un rapport général dans lequel il exprime son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers de l'entité auditée. En plus de ce rapport général d'audit, l'auditeur externe présente des rapports auxiliaires appelé « rapports spéciaux », ces derniers sont présentés lorsque l'auditeur externe effectue des contrôles spéciaux séparément à celle de la certification des comptes, il s'agit, selon l'arrêté du 24 juin 2013 qui porte « norme de rapport des commissaires aux comptes », des douze (12) rapports spéciaux cités précédemment.

III. Les outils de l'audit

Pour accomplir sa mission d'audit, l'auditeur dispose de certains outils qui l'aident à effectuer sa mission de contrôle de manière la plus simple. Ces outils présentent généralement les trois (03) principales caractéristiques suivantes :

- **Ces outils ne sont pas employés de façon systématique** : l'auditeur choisit avec discernement l'outil le plus approprié à son objectif de contrôle ;
- **Ces outils ne sont pas spécifiques à l'audit** : ils sont donc des outils qui peuvent être utilisés dans tous les domaines non seulement dans le domaine de la gestion ;
- **Ces outils ne sont pas individuels** : Au cours d'une même recherche, deux (02) outils peuvent être utilisés pour le même objectif aux fins de validation du résultat.

Les outils de l'audit sont classés en deux (02) catégories, il s'agit principalement des outils d'interrogation et des outils de description ou de recherche.

1/ Les outils (techniques) d'interrogation

Les outils d'interrogation aident l'auditeur à formuler des questions ou bien à répondre à des questions qu'il se pose. Parmi ces outils, on peut citer les suivants :

- **« Les sondages ou échantillonnages** : Le sondage comme technique d'audit consiste à prélever dans une population d'individus un échantillon, à l'examiner minutieusement, et à tirer de ce contrôle une conclusion portant sur l'ensemble de la population. En effet, on distingue entre
 - Les sondages orientés aussi sondages "raisonnés"
 - Les sondages statistiques ou sondages "aléatoires".
- **Les interviews et questionnements** : L'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées ...etc.
Dans le domaine de l'audit, il s'agit d'une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire et donc apporte une plus-value à la collecte des informations et des éléments d'analyse et de jugement.
- **Les outils informatiques** : c'est une technique qui consiste à extraire et traiter des informations existantes sur les supports électroniques de l'entreprise."
- **Vérifications et rapprochements divers** : cette technique consiste à effectuer des vérifications, des rapprochements et des confirmations par des tiers.

2/ Les outils de description :

Aussi appelés de révélation, les outils de descriptions ou de recherche aident l'auditeur à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Il s'agit essentiellement de ce qui suit :

- **L'observation physique** : C'est le moyen le plus sûr de vérifier la véracité et l'existence de certains éléments. L'observation physique d'un élément est un moyen au service de l'auditeur.

Cette observation peut être utilisée pour apprécier l'application d'une procédure sur le terrain ; elle permettra à l'auditeur de compléter sa compréhension de la procédure, de relever les insuffisances et/ou les dysfonctionnements d'application.

L'auditeur peut utiliser l'observation aussi pour confirmer la réalité d'une livraison ou l'existence d'un élément d'actif (stocks, immobilisations, espèces en caisse, chèques en caisse ...etc.).

- **La narration ou dissertation** : Cette technique consiste à décrire la procédure en vigueur sous forme d'un écrit qui synthétise l'ensemble des informations recueillies sur la procédure étudiée.
- **Le diagramme fonctionnel** : cette technique est construite par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair. L'auditeur dessine le diagramme fonctionnel à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations...etc.

Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes mais des verbes désignant des fonctions. Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition :

« **Organigramme hiérarchique + analyses de poste** »

- **La grille d'analyse des tâches** : c'est une technique qui va relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes.

La grille d'analyse des tâches ou la séparation de fonction est la photographie à un instant "T" de la répartition du travail, elle permet de déceler les manquements à la séparation des tâches.

Pour examiner les différentes fonctions, l'auditeur établit un tableau des incompatibilités par procédure. Ce document mentionne clairement les différentes tâches exécutées par une même personne. Le contrôle de la séparation des fonctions est ainsi beaucoup plus facile à réaliser.

Section 02 : Le commissariat aux comptes

Le commissariat aux comptes est la fonction réalisée par un commissaire aux comptes dans le cadre de l'exercice d'une mission d'audit légal des comptes.

Cette section sera consignée pour l'exposition de l'audit légal tout en mettant l'accent sur des généralités concernant le commissaire aux comptes.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

I. Notions de base sur la certification des comptes

1/ Définition de l'audit légal

[Le contrôle légal des comptes est une mission confiée par le législateur à un corps professionnel portant sur les comptes annuels des entreprises tenues de s'y soumettre]³⁰.

Christine POCHET dans son article et sous le titre de « mission de certification et d'audit légal », définit la mission de l'audit légal ainsi :

[La mission de certification des comptes annuels (individuels ou consolidés) est menée par un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission de contrôle légal (de son audit légal) imposé par la loi.

L'audit légal comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification des comptes annuels, des vérifications spécifiques et le cas échéant les interventions définies par la loi ou le règlement. L'expression d'audit financier peut à juste titre être employée pour désigner de nombreuses autres missions qui prennent directement appui sur les états financiers de l'entreprise :

Audit financier des procédures informatisées de comptabilisation pour vérifier leurs finalités ;

L'audit financier des opérations de change pour vérifier qu'elles sont traduites de manière régulière dans les comptes annuels ;

Audit financier de la comptabilisation des charges sociales pour vérifier que les lois sociales ont été respectées ;

Audit financier de la liasse fiscale pour vérifier que l'impôt sur les sociétés a été correctement calculé.]³¹

[La mission imposée et définie par la loi et souvent appelée « mission légale », bien que ce terme est impropre puisque les autres missions ne sont pas illégales, il s'agit de la certification à l'occasion de la mission d'intérêt public du commissaire aux comptes de l'entreprise, lui seul certifie les comptes annuels dans son rapport sur les comptes annuels destiné à l'assemblée générale.]³²

Il est donc à retenir de ces définitions ce qui suit :

L'audit légal est un audit comptable et financier, institué par la législation et exercé par un professionnel compétent et indépendant appelé commissaire aux comptes, dans le but de certifier que les comptes d'une entreprise sont sincères, réguliers et ne comportent pas d'anomalie significatives.

³⁰ M. FRIEDERICH et G. LANGLOIS, Op. cit., p164

³¹ Bernard COLASSE, Op. cit., p843 et p844

³² Alain BURLAUD, DSCG 4 « comptabilité et audit », manuel et applications, 6^e Édition, Édition Foucher, Malakoff, septembre 2012, p437

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

2/ Définition du commissaire aux comptes

Selon Alain MIKOL, [le commissaire aux comptes est une personne physique ou morale, inscrite auprès d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes, et à ce titre membre de la compagnie nationale de commissaires aux comptes, seul un commissaire aux comptes peut exercer la mission de la certification des comptes prévue par la loi.]³³

Selon Serge BRAUDO, « le commissaire aux comptes est une personne exerçant à titre libéral une profession réglementée dont le rôle est de contrôler la régularité des écritures comptables des sociétés et la véracité de leurs constatations au regard des documents qui les justifient. Il dispose d'un droit d'alerte pour le cas où il constaterait des irrégularités dans la gestion du personnel dirigeant. Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes. Qu'il agisse en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes, il répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme. »³⁴

Selon l'article 22 de la loi n° 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, le législateur algérien a défini le commissaire aux comptes ainsi :

« Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »³⁵.

Le commissaire aux comptes est donc un professionnel compétent et indépendant, qui agit par voie réglementaire selon les cadres prévus par la législation, il intervient dans le but de réaliser une mission d'audit financier des comptes d'une société, selon laquelle il certifie la régularité, la sincérité, l'image fidèle des états financiers de cette dernière.

3/ Les normes de l'audit légal

Les normes auxquelles se réfère un commissaire aux comptes sont classées en trois catégories. C'est normes sont liées à l'exercice de la profession du commissaire aux comptes, à son travail et à la rédaction de son rapport d'audit des comptes, il s'agit des de normes suivantes :

A. Les normes générales

Cette catégorie de normes porte sur ce qui suit :

- **La compétence** : l'audit doit être effectué par une ou plusieurs personnes ayant reçus une formation d'auditeur. Le commissaire aux comptes doit donc jouir des connaissances professionnelles en droit, audit, comptabilité, finance,...etc. ce qui permettra de résoudre des problèmes et mettre des opinions valables sur la sincérité et la régularité des comptes.

³³ Bernard COLASSE, Op. cit., p847

³⁴ <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/commissaire-aux-comptes.php> (consulté en Avril 2020)

³⁵ Loi n° 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, p6

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

[Les compétences du commissaire aux comptes ou de l'auditeur concernent les disciplines et domaines en relation avec l'activité exercée, les conditions de cet exercice et le milieu audité. Risques, processus et procédures, systèmes d'informations, logique opératoire, conception et fonctionnement de dispositifs et mécanismes de pilotage, de surveillance et de contrôle, sont autant de questions qui lui sont familières. L'auditeur exerce une veille documentaire dans ces différents domaines]³⁶.

- **L'indépendance** : [la loi, le règlement et la déontologie, font une obligation au CAC d'être et de paraître indépendant. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi être libre de tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité]³⁷.

En effet, les règles d'incompatibilité définies par le code commerce et la loi relative à la profession visent à assurer l'indépendance et l'objectivité du CAC, ceci s'est manifesté par le fait de lui interdire ce qui suit :

- Avoir des liens de parenté avec des membres de l'auditée, il s'agit des parents et alliés jusqu'au quatrième (4^o) degré pour les administrateurs et apporteurs de capitaux ainsi que pour les conjoints de ces personnes ;
- Avoir des liens pécuniaires : il est interdit à l'auditeur de nouer avec l'audité des relations d'affaire et de recevoir un salaire ou des rémunérations ou tout autre avantage y compris les avantages en nature.

De ce fait, le cabinet d'audit et de comptabilité doit être indépendant financièrement et de tout point de vue dans ses relations avec ses clients.

- **La qualité du travail** : le CAC exerce des fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant et compatible avec son éthique et ses responsabilités.

Le CAC s'assure que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leurs sont délégués.

L'auditeur doit, en vertu de cette norme, apporter tout le soin nécessaire à l'accomplissement de la mission d'audit, il s'agit de préparer la mission d'audit de façon à répondre à la répartition des tâches, planning du temps et à l'élaboration du rapport de mission.

- **Le secret professionnel** : le CAC est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions.

Il s'assure également que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et le respectent. Il s'agit du strict secret professionnel en ce qui concerne les affaires des clients, sauf le juge peut être mis au courant.

Selon les lois et règlements en vigueur, le professionnel (le CAC) est toutefois délié du secret professionnel et ce dans les cas suivants :

³⁶ Alain BURLAUD, Op. cit., p443

³⁷ Alain MIKOL, les audits financiers, Édition d'Organisation, 1999, p75

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- En vertu de l'obligation de communication des documents, prévus au profit de l'administration fiscale ;
- À la suite d'information ou d'instruction judiciaire ouverte à leur encontre ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage ;
- Par la violence de leurs clients.

B. Les normes de travail

Les normes de travail porte sur la conduite de la mission d'audit et de contrôle des comptes, les normes de travail englobent ce qui suit :

- **Orientation et planification de la mission** : le CAC doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs.

Cette approche à pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionnent ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission qui conduisent à :

- Déterminer la nature et l'étendu des contrôles, eu égard aux seuils de signification ;
 - Organiser l'exécution de la mission afin d'atteindre l'objectif de certification de la façon la plus rationnelle possible, avec le maximum d'efficacité et en respectant les délais prescrits.
- **Appréciation du contrôle interne** : à partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le CAC effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier, d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreur dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

Il s'agit donc d'évaluer les procédures utilisées à travers les travaux d'audit interne, de les confirmer ou infirmer, dans le but de réduire le volume des contrôles à effectuer.

- **Obtention des éléments probants** : le CAC obtient tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification.

À cet effet, le CAC dispose de diverses techniques de contrôle, notamment le contrôle sur pièce de vraisemblance, l'observation physique, confirmation directe, examen analytique... etc. il indique dans ses dossiers les raisons de choix qu'il a effectué. Il lui appartient de déterminer les conditions dans lesquelles il met en œuvre ces techniques ainsi que l'étendue de leur application.

- **Délégation et supervision de la mission** : la certification constitue un engagement personnel du CAC. Cependant, l'audit est généralement un travail d'équipe et le

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

commissaire peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts indépendants. Le CAC ne peut déléguer tous ses travaux et exerce un contrôle approprié des travaux qu'il a délégué de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés.

La délégation des travaux à ses équipiers nécessite une supervision des travaux effectués par ses collaborateurs.

- **Documentation des travaux** : des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du CAC.

Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

C. Les normes de rapport

Les normes de rapport sont des normes qui touchent essentiellement le rapport de la mission d'audit des comptes.

Le CAC certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé, ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Il précise dans son rapport qu'il a effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession. Les comptes annuels sont annexés au rapport. Lorsqu'il certifie avec réserve(s) ou refuse de certifier, le CAC en expose clairement les motifs, et si possible en chiffre l'incidence.

II. Les missions du commissaire aux comptes et caractéristiques de son intervention

Avant de parler des missions d'un commissaire aux comptes, il est nécessaire de passer par la nomination de ce dernier.

1/ La nomination d'un commissaire aux comptes

Selon l'article 715 bis 4. Modifié du code de commerce algérien, « l'assemblée générale ordinaire désigne pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.

Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou de direction, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.

Ils certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, des comptes sociaux et du bilan.

Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

Ils peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou les contrôles qu'ils jugent opportuns.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

De même qu'ils peuvent convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence.

À défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société à la requête du conseil d'administration ou du directoire.

Cette demande peut être présentée par tout intéressé et dans les sociétés qui font publiquement appel à l'épargne par l'autorité chargée de l'organisation et de la surveillance des opérations de bourse. »³⁸

Le CAC est nommé alors par les statuts de l'entreprise en assemblée générale constitutive (le procès verbal doit désigner un (01) ou plusieurs CAC pour la société), ou par décision de justice (le CAC est nommé par l'ordonnance du président du tribunal du siège de la société), pour un mandat déterminé (trois (03) ans renouvelables une seule fois).

2/ Les missions du CAC

[La mission du contrôle légal du commissaire aux comptes est constituée :

- D'une part, d'une mission générale identique pour chacun des six exercices couverts par son mandat (dont la certification des comptes et les vérifications spécifiques) ;
- D'autre part, de missions connexes, ponctuelles, déclenchées automatiquement, soit lorsque certaines décisions de gestion visées par le code de commerce sont prises par l'entreprise, soit lorsque des situations déterminées ou des faits d'une nature donnée surviennent au cours de l'exercice.]³⁹

D. La mission générale

Tel que déjà cité, cette première mission est la mission permanente que le commissaire aux comptes réalise au cours de son mandat qui est de trois (03) exercices successifs avec possibilité de renouvellement une (01) seul fois.

La mission générale du commissaire aux comptes englobe la mission essentielle qui est principalement la certification des comptes, et des missions particulières réalisées par ce dernier en plus de la mission principale de certification.

a. La mission principale de l'auditeur légal :

La mission principale du CAC est de certifier que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice, pour cela il procède à ce qui suit :

- Vérification des livres, de caisse, le portefeuille et les valeurs de la société ;
- Le contrôle de la régularité des inventaires et des bilans ;
- Vérification de l'exactitude des informations données par le conseil d'administration dans ses rapports adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes de la société.

³⁸ Code de commerce algérien, p188

³⁹ Alain BURLAUD, Op. cit., p463

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

b. Les missions particulières de l'auditeur légal

Le CAC procède à des vérifications supplémentaires en plus de la mission de certification, il s'agit des vérifications suivantes :

- La vérification de l'application de la réglementation concernant les actions de garantie ;
- La certification du montant de rémunérations versées aux cinq (05) ou (10) personnes les mieux rémunérées de l'entreprise selon son effectif ;
- L'assurance que l'égalité est respectée entre les actionnaires ;
- L'examen des conventions passées entre les administrateurs et la société ;
- La vérification de l'exactitude des informations données sur les comptes de la société.

E. Les missions connexes ou ponctuelles

Les missions ponctuelles réalisées par le CAC sont des missions occasionnelles, aussi dites missions spéciales, qui ne se pas toujours réalisées par le CAC au cours de son mandat, il s'agit des missions suivantes :

- La dénonciation des irrégularités et inexactitudes ;
- La convocation des assemblées en cas de défaillance du conseil d'administration ;
- La vérification des comptes établis sous des formes et méthodes différentes ;
- La mention d'acquisition de participations ;
- Les évaluations à l' occasion de modifications du capital social, de fusion ou de scission et de transformation de la société ;
- La certification du bilan pour paiement d'acomptes sur dividendes ;
- La révélation des faits délictueux.

3/ Les caractéristiques de l'intervention du CAC

L'intervention des commissaires aux comptes se caractérise essentiellement par :

- Leur indépendance ;
- Leur compétence et leur moralité ;
- La permanence de leur mission ;
- Un pouvoir d'investigation très large ;
- Le non immixtion dans la gestion ;
- Une intervention personnelle assujettie à responsabilité.

A. L'indépendance

Les commissaires aux comptes doivent jouir d'une indépendance absolue aussi bien vis à vis des actionnaires que des administrateurs et dirigeants. Dès lors que le contrôle est institutionnel, leurs relations avec la société étant fixées par la loi, leur indépendance les conforte dans leur situation légale. C'est à ce titre que le législateur a fixé un certain nombre d'incompatibilités de manière à ne pas lier le contrôleur et le contrôlé et à éliminer tout lien de subordination susceptible d'enfreindre le principe d'indépendance. Le législateur énonce ces incompatibilités en vertu desquelles il ne doit exister aucun :

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- **Lien de parente** : il s'agit des parents et alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement des administrateurs ou des apporteurs. Cette incompatibilité est élargie au conjoint de ces personnes ;
- **Lien pécuniaires** : il s'agit de toute rémunération autre que celle de commissaire aux comptes. La rémunération est attendue dans son sens le plus large. L'incompatibilité existe lorsque la rémunération est faite par les administrateurs,
- **Antécédent judiciaire** : qui, à la suite d'une condamnation définitive, aura échu le commissaire aux comptes du droit d'exercer la fonction d'administrateur. Toutes les incompatibilités sont élargies au conjoint des personnes visées.

Cependant, une cause d'incompatibilité peut toujours surgir en cours de mandat. Si tel est le cas, la cessation des fonctions de commissaire aux comptes doit se faire au plus tard quinze jours (15) après la survenance de l'incompatibilité après en avoir fait état au conseil d'administration.

B. La compétence et la moralité

La compétence est impliquée par formation pluridisciplinaire qui doit assurer particulièrement aux commissaires aux comptes des bonnes connaissances théoriques et pratiques en comptabilité, en audit financier et comptable, en droit des sociétés et en droit pénal spécial appliqué aux affaires, en fiscalité et en économie.

Quant à la moralité, elle est garantie par l'organisme attribuant l'agrément pour l'exercice de la profession, qui s'assure que le professionnel est de bonne moralité et qu'il n'a subi aucune condamnation. Jusqu'à ce jour l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés assure cette mission.

C. La permanence de la mission

La mission des commissaires aux comptes est permanente. Le code de commerce consacre cette idée en disposant que les commissaires aux comptes peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns. Cette disposition consacre également le principe de non limitation dans le temps de leurs pouvoirs. Par ailleurs la loi réglementant le commissariat aux comptes devrait renforcer cette idée en établissant que le contrôle légal de compte est une mission de révision légale permanentée. Ce principe est à la fois utile pour les dirigeants d'entreprises et pour les commissaires aux comptes. Pour les dirigeants d'entreprises : il y a intervention permanente d'un homme de l'art exerçant un contrôle préventif et de conseil. Pour les commissaires aux comptes : il s'agit de rendre les contrôles permanents, en répartissant de façon rationnelle les travaux dans le temps. C'est ainsi qu'ils organisent leur programme d'intervention autour :

- De travaux à engager dès leur nomination ;
- De travaux à effectuer en cours d'exercice ;
- De travaux à effectuer après la clôture des comptes ;
- De travaux à effectuer ponctuellement, lors de la réalisation d'une mission particulière.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

D. Le pouvoir d'investigation

Dans le cadre de leur mission, pour un contrôle efficace, les commissaires aux comptes peuvent obtenir tout document qu'ils jugent utile. À ce titre, il convient de retenir les dispositions du code de commerce, qui énumèrent une série de documents à mettre à la disposition des commissaires aux comptes ; au plus dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice : consacrant ainsi aux commissaires aux comptes un droit d'information. De plus les dispositions pénales du même code sanctionnent les personnes mettant obstacle, sciemment, aux vérifications et contrôles du commissaire aux comptes. Ce droit d'investigation s'applique à la société contrôlée, mais aussi aux sociétés possédant plus de moitié du capital de la société contrôlée.

E. Le non immixtion

Si la législation en vigueur n'y fait pas pressement référence, l'application de ce principe guide très souvent les interventions des commissaires aux comptes. Les dispositions du code de commerce inscrit ce principe dont l'énoncé est : « ...Ils ont pour mission permanent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier... ».⁴⁰

S'immiscer dans la gestion d'une société, c'est donner une appréciation sur l'opportunité des actes qui n'ont été passés par le conseil d'administration, sauf irrégularités.

Il appartient par contre au commissaire aux comptes de vérifier si l'enregistrement de ces actes dans les comptes de l'entreprise est correct. Si à l'occasion de la prise de connaissance de l'entreprise, de l'évaluation des procédures de contrôle interne, ou de l'examen des comptes, il est appelé à donner des avis, ces derniers concerneront essentiellement la fiabilité des procédures.

C'est dans cette perspective, que le commissaire aux comptes est plus conseil que censeur.

Les avis donnés doivent être objectifs et non critiques, sans que l'immixtion soit caractérisée. En aucun cas, ces avis ne devront sortir du cadre de la mission.

Il faut cependant admettre que dans le cadre des missions particulières, la loi déroge à ce principe, car dans ces missions le commissaire aux comptes est appelé à formuler un avis sur des opérations déterminées, limitativement énumérées par la loi.

F. Intervention personnelle assujettie à responsabilité

Les commissaires aux comptes exercent leurs fonctions sous leur propre responsabilité, tout en étant assistés de collaborateurs, de correspondants et d'experts de leur choix, ils encourent trois types de responsabilités :

- Une responsabilité civile ;
- Une responsabilité pénale ;
- Une responsabilité disciplinaire.

⁴⁰ Code de sociétés, p21/51

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

a. La responsabilité civile

[Les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la personne ou de l'entité que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leur fonction.

Leur responsabilité ne peut toutefois être engagée à raison des informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution de leur mission]⁴¹.

La responsabilité civile est donc engagée lorsque des fautes et négligences sont commises dans l'exécution des missions. Cette responsabilité est de nature contractuelle à l'égard de la société contrôlée et de ses actionnaires, et de nature délictuelle à l'égard des tiers. Outre qu'au titre de la responsabilité civile, le CAC est directement concerné par les nombreux délits énumérés par le code de commerce, en raison de ses obligations de :

- Révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance ;
- Révéler dans son rapport à l'assemblée générale, les infractions commises par les administrateurs ;
- De signaler à la proche assemblée générale les infractions relevées au cours de sa mission.

Il peut être engagé pénalement, soit en tant qu'auditeur direct ou en tant que complice des administrateurs.

b. La responsabilité pénale

Cette responsabilité ne peut être engagée que pour des infractions punis par la loi, il s'agit selon les dispositifs du code de commerce Algérien des cas suivant :

- S'il a commis une infraction relative au contrôle ;
- S'il a, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ;
- S'il ne révèle pas les faits délictueux dont il a eu connaissance ;
- S'il viole le secret professionnel ;
- S'il a commis une infraction relative aux modifications du capital social ;
- En donnant ou confirmant, sciemment des indications inexactes dans les rapports à l'assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires ;
- S'il a commis une infraction relative aux filiales et participations en ne mentionnant pas dans son rapport, les prises de participation dans une société ayant son siège en Algérie ou l'acquisition de plus de la moitié du capital d'une telle société ;
- En tant que complice des administrateurs :
 - Pour les délits relatifs au maniement des fonds ;
 - Pour les délits spéciaux au droit des sociétés.

⁴¹ Alain BURLAUD, Op. cit., p588

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

c. La responsabilité disciplinaire

Cette responsabilité est engagée pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles devant l'organisme professionnel du corps.

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant en fonction de leur gravité :

- L'avertissement ;
- Le blâme ;
- La suspension temporaire pour une durée maximale de six (06) mois ;
- La radiation du tableau.

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

Le degré de fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixées par voie réglementaire.

III. L'audit externe et autres disciplines similaires

La mission d'audit légal se tire de l'audit externe, ce dernier (l'audit externe) est lié à plusieurs disciplines qui contribuent à sa réalisation, il s'agit essentiellement des domaines suivants :

- L'audit interne ;
- Contrôle interne ;
- Contrôle de gestion ;
- Et la mission de conseil.

1/ L'audit externe et l'audit interne

D'après les définitions de l'audit interne et de l'audit externe données au courant de la première section de ce même chapitre, il est possible de noter ce qui suit :

[Les intérêts, les rôles, les responsabilités et les activités des auditeurs internes et des auditeurs externes sont complémentaires et parfois similaires. Dans certains cas, ils coïncident même : par exemple, lorsque les auditeurs internes et externes réalisent tous deux une analyse efficace des transactions, lorsqu'ils prennent connaissance des systèmes de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'organisation ou enfin, quand ils élaborent et partagent des rapports. Ce n'est pas une surprise, dans la mesure où chaque rôle est fondé sur une approche professionnelle et est exercé selon des normes appropriées.

Les préoccupations professionnelles de l'auditeur externe portent sur les inexactitudes et erreurs qui peuvent affecter les comptes des organisations (l'information financière). Les auditeurs internes, quant à eux, s'enquêtent d'une large variété de sujets tels que la gouvernance, le management des risques, les dispositifs de contrôle interne (l'information non-financière).

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Il faut garder à l'esprit que l'audit interne et l'audit externe ne sont ni en compétition, ni en conflit, mais qu'au contraire, ils se complètent. Tous deux sont essentiels à une bonne gouvernance et devraient se rencontrer et coopérer. Toutefois, il faut noter qu'il existe des différences notoires et notamment, au niveau des périmètres d'intervention de chacun.]⁴²

2/ L'audit externe et le contrôle interne

Pour analyser la relation entre l'audit externe et le contrôle interne, il est nécessaire de définir ce dernier.

« Le contrôle interne est un dispositif de l'entreprise qui vise à donner une assurance raisonnable :

- De la conformité aux lois et règlements ;
- De l'application des instructions et des orientations fixées par la direction ;
- Du bon fonctionnement des processus internes de l'entreprise, notamment ceux concourants à la sauvegarde des actifs ;
- De la fiabilité des informations financières ;
- Et qui, d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources »⁴³.

Le contrôle interne et l'audit externe sont deux fonctions complémentaires : l'auditeur externe peut s'appuyer sur les résultats du contrôle interne car ce dernier révèle des imperfections et maîtrise les risques financiers.

Après appréciation du système du contrôle interne, si ce dernier est performant alors le risque d'anomalies significatives dans les états financiers est maîtrisé.

3/ L'audit externe et le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est l'une des fonctions les plus importantes au sein d'une entreprise. Pour ce fait, il est important de connaître son lien avec l'audit externe.

Le mot "contrôle" qui est un anglicisme signifie en fait "maîtrise, capacité à décider, diriger".

Le contrôle de gestion est un ensemble de techniques qui permettent de gérer une entreprise (au sens large). Le principe de base est d'identifier des "unités d'œuvre" qui ont un sens pour l'activité contrôlée, puis de les compter et de les valoriser grâce à une comptabilité analytique.

L'audit sera plutôt une étude des performances, de l'organisation, du respect des procédures qui n'a pas vocation à pouvoir gérer l'entreprise au jour le jour, mais à émettre une opinion sur son organisation. Néanmoins l'audit peut tout aussi bien amener des actions correctives s'il est mené dans ce but.

⁴² Numéro 8, perspectives internationales « l'audit interne et l'audit externe des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle », The Institute of Internal Auditors, 2017

⁴³ M. FRIEDRICH et G. LANGLOIS, Op. cit., p132

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

4/ L'audit externe et le conseil

La mission de conseil est très proche de celle de l'audit externe. Conseil (consulting en anglais) est un terme qui désigne une prestation de services intellectuels couvrant un grand nombre de sujets, en soutien à l'activité d'une organisation. Par définition, le conseil apporte une expertise extérieure.

Sur cette base, toutes les modalités sont possibles pour le consulting : mission ponctuelle ou durable, de pur conseil ou incluant un accompagnement qui peut aller jusqu'à la mise en œuvre déléguée, menée par une personne ou par une équipe, etc. Le consulting se définit comme une activité infiniment diverse, autant que les configurations des organisations qu'elle peut accompagner.

Le noyau dur du consulting est l'analyse et la recommandation. Tout le reste vient en sus, pour un meilleur impact.

La mission de conseil se limite à l'analyse de la problématique et à la production de recommandations. C'est le cœur du consulting. Toutefois, la prestation de conseil peut prendre des orientations très différentes selon la demande :

- soit éclairer le dirigeant et ses équipes pour les aider dans leurs prises de décision ;
- soit appuyer et justifier une décision déjà prise, en aidant surtout à préparer sa mise en œuvre.

Quant à l'audit, il s'agit du conseil en finance, comptabilité et contrôle de gestion. Il comprend donc les missions d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes. C'est le volet le plus important et le plus répandu du consulting.

Section 03 : La formulation de la démarche d'audit

Dans l'exercice de sa mission d'audit, l'auditeur suit une démarche bien précise afin de détecter les risques qui peuvent affecter ses travaux.

Dans cette section nous allons exposer la démarche d'audit, les risques liés à cette mission et les incidences de ces derniers sur la mission.

I. La démarche de l'audit

La méthodologie de la démarche de l'audit en général doit répondre aux principes suivants :

- **La simplicité** : Il faut toujours partir de l'axiome « une bonne méthode est une méthode simple ». La méthodologie de la démarche de l'audit, corroborée par la pratique, n'a d'autre prétention que la simplicité ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable. À signaler qu'une méthode simple ne signifie pas l'absence de méthode ;
- **La rigueur** : Le déroulement d'une mission d'audit exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles ;

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- **La relativité du vocabulaire** : Le vocabulaire est l'expression et le véhicule de la culture, son ignorance serait une condamnation à l'incompréhension. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.
- **L'adaptabilité** : ce principe signifie que la méthode est unique mais elle n'est pas identique. C'est-à-dire, l'auditeur est dans son milieu travaille avec des collègues et tout naturellement utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu ;
- **La transparence** : Le déroulement de la mission et l'utilisation de certains outils ne sont que des illustrations de cette double recherche de simplicité et de transparence qui doit caractériser l'approche de l'auditeur.

La mission de l'audit passe par les étapes (phases) suivantes :

1/ La phase préparatoire

C'est l'étape « qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semences de la mission d'audit »⁴⁴.

2/ La phase de réalisation

Elle fait appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. En effet, c'est à ce moment que l'auditeur procédera aux observations et constats. C'est durant cette étape que se déroule concrètement la mission d'audit interne, elle comporte les axes suivants :

- La réunion d'ouverture ;
- Programme d'audit aussi appelé programme de vérification ou planning de vérification ;
- Questionnaire de contrôle interne ;
- Le travail sur le terrain.

3/ La phase de conclusion

Cette phase exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engagements et de la panification »⁴⁵.

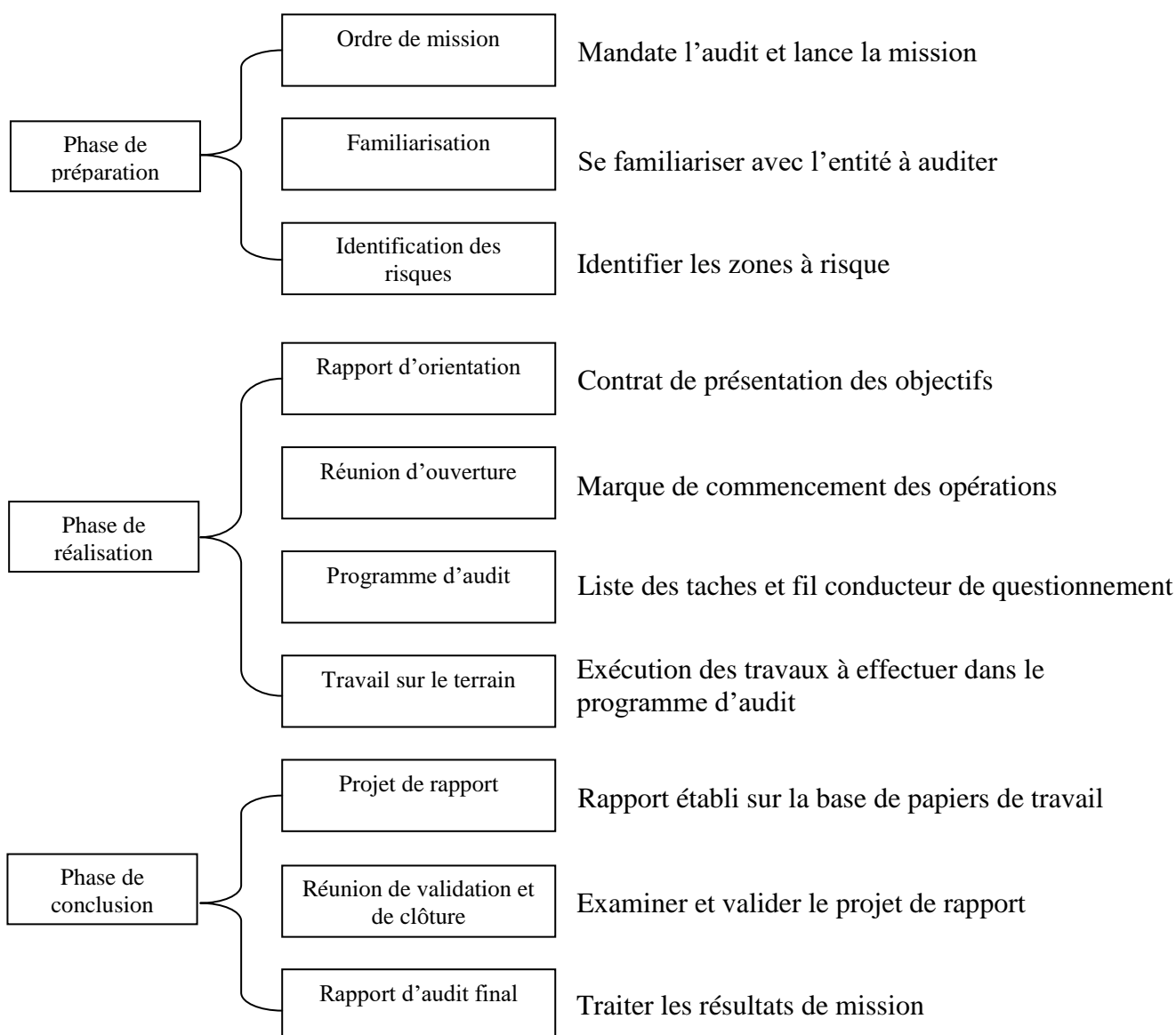
⁴⁴ J. RENARD, THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, 5^e édition, édition d'organisations, p204.

⁴⁵ J. RENARD, Op. cit., p204.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

La démarche de l'auditeur peut être résumée dans le schéma suivant :

Figure n° 02 : Démarche de l'auditeur externe



Source : établi par nous même sur la base d'informations recueillies

II. Les risques liés à la mission du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes fait faces à certains risques qui peuvent influencer sa mission de contrôle des comptes.

1/ Définition de risque

La notion de risque est liée à celle d'anomalies. Pour cela, il est nécessaire de mettre l'accent sur la notion d'anomalies pour mieux comprendre les risques.

A. La notion d'anomalies

En audit comptable et financier, une anomalie est une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreur ou de fraude.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Étymologiquement, le terme « anomalie » signifie « inégalité » et « irrégularité », les notions d'altération et de déviation s'en rapprochent également.

Le mot anomalie recouvre en effet les notions suivantes : erreur, fraude, inexactitude, omission et irrégularité

- **Erreur** : c'est une inexactitude involontaire ;
- **Fraude** : c'est un acte intentionnel ;
- **Inexactitude** : elle peut être involontaire (c'est le cas d'erreur) ou volontaire (tel est le cas de la fraude) ;
- **Omission** : peut aussi être volontaire ou intentionnelle ;
- **Irrégularité** : peut être fortuite ou voulue.

La notion d'irrégularité est plus large de la notion d'anomalie comptable car, si toute anomalie comptable est une irrégularité, toute irrégularité n'est pas nécessairement une anomalie comptable.

[La notion d'irrégularité caractérise, d'une manière générale, la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable, aux dispositions statutaires ou aux décisions de l'assemblée générale. Elle peut avoir ou non, une incidence sur les comptes]⁴⁶.

a. L'anomalie significative

Une anomalie significative est une anomalie d'une importance relative telle que, seule ou accumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur de l'information comptable et financière.

Une anomalie significative vicie :

- Le contenu ;
- Et/ou la présentation des documents de synthèse.

Le concept d'importance relative est lié à la dimension qualitative et/ou quantitative d'une anomalie.

B. Le seuil de signification et l'importance relative

a. Le seuil de signification

Le seuil de signification est un montant qui exprime l'appréciation du lecteur des comptes, chiffrée par l'auditeur. Au-delà de ce montant, une anomalie, isolée ou cumulée avec d'autres, peut influencer les décisions économiques ou le jugement du lecteur des comptes. Toute erreur qui dépasse ce montant n'est pas acceptable⁴⁷.

Le seuil de signification est donc la limite en deçà de laquelle une erreur, une omission ou une inexactitude commise par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels, étant entendu que l'image fidèle ne se résume pas à la seule inscription

⁴⁶ Alain BURLAUD, Op. cit., p520.

⁴⁷ Alain BURLAUD, Op. cit., p460.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

régulière au bilan, elle dépend également de l'importance que le lecteur des comptes donne à l'obtention de l'information.

Est significative :

- Toute information qui, si elle n'était pas communiquée, serait susceptible de modifier le jugement de l'actionnaire sur les comptes ;
- Toute information qui permet de comprendre l'exercice écoulé et d'appréhender un avenir raisonnablement envisageable ;
- Toute information pertinente et utile qui n'apparaît pas clairement au bilan ou au compte de résultat.

Autrement dit, le seuil de signification est la mesure que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes annuels.

En comptabilité, la notion de seuil de signification a trait au montant critique qui modifierait la décision des utilisateurs des états financiers ; en vérification, elle fait référence au degré d'éléments probants que le vérificateur doit obtenir pour atteindre un certain niveau de confiance dans la justesse des états financiers. Ce dernier doit donc s'assurer que les erreurs possibles n'excèdent pas le seuil de signification. Une mission de vérification exige de prendre des décisions quant au seuil de signification pour ces deux types de considérations ; ce seuil doit être déterminé pour l'ensemble de la vérification avant même d'entreprendre le travail. Le vérificateur doit ensuite voir à ce que la précision d'un sondage ne soit pas en deçà du seuil fixé.

La fixation de seuil de signification permet de :

- Mieux orienter et planifier la mission en concentrant les travaux sur les éléments significatifs et sur les chiffres qui dépassent le seuil de signification ;
- éviter les travaux inutiles lors de la recherche d'élément probant, par exemple éviter de longues recherches sur un post qui peut receler des erreurs peu significatives ;
- justifier les décisions concernant l'opinion émise : fidélité ne signifie pas exactitude, et des comptes peuvent donner une image fidèle même s'ils contiennent des erreurs dont le cumul est inférieur au seuil de signification.

La littérature professionnelle retient souvent comme seuil de signification une fourchette se situant entre 05 et 10%. Ainsi, plusieurs erreurs ou inexactitudes cumulées seront en général jugées non significatives si elles présentent moins de 5% des montants de référence et jugées significatives au-delà de 10%, l'intérieur de la fourchette constitue une zone d'incertitude. Toutefois, il faut préciser qu'aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés sont à titre indicatif car c'est à l'intérieur de cette fourchette que les décisions sont complexes.

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

Le tableau suivant présente les seuils de signification généralement considérés :

Tableau n° 02 : Seuil de signification généralement considéré

postes	seuils
Capitaux propres	1% à 5%
Résultat net courant	5% à 10%
Chiffre d'affaire	1% à 3%

Source : établi par soi même sur la base des informations recueillies

b. L'importance relative

L'auditeur 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 risque.

Cette démarche, basée sur l'importance relative des choses, ne doit pas conduire l'auditeur à ne faire aucune vérification des postes de faible valeur ou risque ; simplement l'auditeur concentre ses vérifications sur les éléments les mieux susceptibles de lui permettre de fonder l'opinion qu'il doit donner sur l'image fidèle des comptes.

L'auditeur doit apprécier l'importance relative de chaque élément contribuant à la présentation de l'information financière faisant l'objet de ses contrôles afin de ne pas s'engager dans des travaux qui ne serviront pas à fonder son opinion. Il fixe dès la phase d'orientation de la mission, des seuils de signification qui lui permettront d'éviter des travaux inutiles et détermine un seuil de signification à partir duquel les erreurs constatées auront une incidence sur son opinion. C'est en fonction de l'importance relative des différents postes des états financiers et comptes tenu des risques identifiés que l'auditeur va déterminer le contenu de son plan d'approche.

C'est en fonction de ces seuils de signification que l'auditeur effectue tout au long de son approche le choix des éléments probants qu'il convient de réunir pour fonder son opinion, ainsi l'importance relative et risque sont étroitement liés aux décisions et aux jugements de l'auditeur dans toutes les étapes de sa démarche.

À partir de cela, la notion de risque peut être définie comme suit :

Le risque est une éventualité défavorable susceptible de se réaliser. Donc, l'auditeur considère et traite toute anomalie comptable potentielle comme un risque en audit. En audit comptable et financier, le risque est considéré comme la survenance d'anomalies significatives.

2/ Les différents risques liés à la mission d'audit des comptes

Les risques probables lors de la réalisation d'une mission d'audit légal des comptes sont les suivants :

A. Le risque d'audit

Le risque d'audit est un terme technique qui concerne le processus d'audit ; il ne s'assimile pas au risque lié à l'activité de l'auditeur, tel que la perte résultante d'un litige, une

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

publicité négative ou autre événement pouvant survenir dans le cadre de l'audit des états financiers.

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Il n'inclut pas le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion que les états financiers soient erronés de manière significative alors qu'ils ne le sont pas.

Autrement dit, c'est la possibilité que le solde d'un compte ou plusieurs comptes comporte des anomalies significatives, et que ces anomalies ne sont ni détectées, ni corrigées et aussi ni détectées par l'auditeur lors de ses contrôles. C'est un risque généralement non important.

B. Le risque inhérent

Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et certains flux de transactions, solde des comptes et informations fournies y relatifs que pour d'autres :

- Cas par exemple, pour des calculs complexes ou pour des comptes composés de montants provenant d'estimation comptables qui sont sujette à des incertitudes d'évaluation importantes ;
- Des circonstances externes donnant lieu à des risques liés à l'activité peuvent aussi influencer sur les risques inhérents : par exemple des développements technologiques pourraient rendre un produit particulier obsolète conduisant ainsi à une plus grande possibilité de surévaluation de l'inventaire.

Les facteurs internes à l'entité et à son environnement qui concerne plusieurs ou tous les flux de transaction, soldes des comptes ou informations fournies peuvent aussi influencer sur le risque inhérent relatif à une assertion spécifique : par exemple une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de faillites.

Le risque inhérent est le risque qu'une erreur significative se produise en raison de :

- Particularités de l'entreprise ou ses activités ou son environnement ;
- Nature de ses comptes ou de la nature de ses opérations.

Ces facteurs conditionnent les risques d'erreur comptable comme le calcul des provisions ou bien des irrégularités comptables, fiscal et social.

C. Le risque de non contrôle

Le risque de non contrôle est un risque lié au contrôle, il est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi du contrôle interne par les dirigeants sociaux destinés à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers.

Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la manière dont il a été conçu et fonctionne, peut seulement réduire et non éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers en raison des limites inhérentes au contrôle interne lui-même. Ces limites proviennent par exemple : de la possibilité d'erreur ou de faute humaine ou de contrôle

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

contourné, du fait de collusion ou contournés de manière inappropriée par les dirigeants sociaux. En conséquence, un certain risque lié au contrôle existera toujours.

De ce fait, le risque inhérent désigne le risque que le système contrôle interne n'assure pas la prévention et la correction des erreurs, c'est un risque à évaluer dans la phase d'approche du contrôle interne :

- Identifier les types d'erreurs rendus possibles par les lacunes du système contrôle interne ;
- Mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

D. Le risque de non détection

Le risque de non détection est un risque qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il a défini pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Il est fonction, en conséquence, de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur.

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur externe ne lui permettent pas d'identifier les risques significatifs. Ce risque est directement lié à l'importance du programme du contrôle des comptes, ce risque dépend du niveau des contrôles des procédures et des points forts du contrôle interne, ce risque dépend aussi du niveau d'examen de l'observation physique.

Pour cela, pour un niveau donné du risque d'audit, le niveau acceptable du risque de non détection est inversement proportionnel aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. par exemple, plus l'auditeur considère que les risques existants d'anomalies significatives sont élevés, plus faible sera le risque de non détection pouvant être accepté et, en conséquence, plus les éléments probants requis par l'auditer seront persuasifs.

Des aspects tels que :

- Une planification adéquate ;
- Une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission ;
- L'exercice d'un esprit critique ;
- La supervision et la revue des travaux de l'audit réalisé.

Aident à améliorer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et à réduire la possibilité qu'un auditeur puisse retenir une procédure d'audit inappropriée, ne la mette pas en œuvre correctement, ou fasse une mauvaise interprétation des résultats.

L'existence de risques appelle les mesures suivantes :

- Les mesures préventives : il s'agit de prendre les mesures nécessaires pour assurer la sécurité, c'est-à-dire, de mener des actions de prévention des risques professionnels, d'informer, de former et de mettre en place une organisation et des moyens adaptés ;
- [Les mesures de détection : conduisant à des actions de neutralisation, de réduction ou de limitation de ses effets ;

Chapitre I : Cadre Théorique sur l'Audit Comptable et Financier

- Les mesures curatives : permettant de circonscrire le périmètre de propagation, de limiter et de résorber ou réparer les conséquences de la survenance]⁴⁸.

III. Les incidences des risques liés à la mission du CAC

La planification de la mission d'audit doit permettre de maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable.

Le plan de la mission doit tenir compte des risques analysés à ses différents niveaux :

- Recensement des risques lors de la prise de connaissance de l'entreprise ;
- Évaluation des risques du contrôle interne ;
- Évaluation du risque financier par examen analytique ;
- Programme de contrôle adapté.

L'auditeur doit apprécier conjointement le seuil de signification et les différents risques lors de la préparation du programme de révision et de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux de révision qui sont appropriés aux cas particuliers de la mission.

Conclusion du chapitre

À partir de ce qui est précédé, il est à considérer que l'audit est une fonction servant à contrôler la sincérité, la régularité et la complétude des comptes d'une société.

Principalement il existe deux (02) types d'audit, un audit interne qui est une fonction comme toute autre fonction de l'entreprise dont le rôle est de vérifier la comptabilité. Et un audit externe qui a pour but de rassurer les utilisateurs de l'information financière sur la régularité, la sincérité et l'image fidele des comptes de la société auditée.

Selon les normes et les principes d'audit, et quelque soit le type d'audit, la mission de l'auditeur doit être achevée par la rédaction d'un rapport de fin de mission qui sera destiné aux donneur d'ordre.

L'audit légal est l'un des types de l'audit externe réalisé par un professionnel compétent et indépendant appelé commissaire aux comptes, ce dernier a pour mission principale la certification des comptes : il s'agit d'exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des états financier.

Dans le cadre de sa mission de certification, le commissaire aux comptes certifie soit sans réserves, avec réserves ou il refuse de certifier. Dans le cas de certification avec réserves ou refus de certification il doit présenter les motifs. Pour cela, l'auditeur suit une démarche qui commence par la prise de connaissance de l'entité, et qui s'achève par la rédaction d'un rapport de certification.

La démarche de l'auditeur a pour objet ce révéler les anomalies significatives et de détecter les zones de risques qui peuvent affecter les résultats de l'entreprise, et donc avoir des incidences sur son opinion.

⁴⁸ Alain BURLAUD, Op. cit., p524.



Chapitre II
La certification
des comptes

Chapitre II : La certification des comptes

Introduction du chapitre

Tel que présenté précédemment, la certification des comptes est la mission principale du commissaire aux comptes.

Le présent chapitre sera spécialisé à présenter des généralités sur la certification des comptes, les outils que l'auditeur met en œuvre pour effectuer ses contrôles, ainsi que les étapes ou la démarche qu'il suit afin d'effectuer ses travaux et rédiger son rapport de fin de mission.

Section 01 : généralités sur la certification des comptes

Cette première section va porter sur des généralités sur la certification des comptes, dans laquelle il sera exposé : les définitions, les opinions que l'auditeur peut exprimer, ainsi que l'utilité de la certification des comptes.

I. Définition de la certification des comptes

Le terme certification veut dire, d'une manière générale, la délivrance d'un certificat par un organisme indépendant attestant la conformité (d'un produit ou d'un service) aux normes et règlements en vigueur.

Certifier un compte veut dire exprimer sa conviction d'une manière générale.

[La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes]⁴⁹.

[Elle présente les caractéristiques suivantes :

- Un objet comptable à certifier (les états financiers) ;
- Des référentiels permettant de certifier cet objet ;
- L'expression d'une position traduisant une assurance raisonnable ;
- Une justification des appréciations et, dans le cas de l'État, un compte rendu des vérifications ;
- Une méthodologie spécifique fondée sur l'approche par les risques et la notion de caractère significatif]⁵⁰.

La certification comptable a pour objet de garantir aux actionnaires et aux tiers qu'un professionnel qualifié a acquis la conviction, au terme d'une mission d'audit, que les comptes sont réguliers, sincères et qu'ils reflètent une image fidèle des résultats, de la situation

⁴⁹ Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes, décembre 2014, p2, PDF.

⁵⁰ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

financière et du patrimoine de l'entreprise. Généralement, cette certification est assurée par des commissaires aux comptes dans le cadre d'une mission légale.

La certification des comptes est la mission d'un commissaire aux comptes, qui consiste à vérifier 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 de la société auditée.

[La certification des comptes annuels d'une entreprise est effectuée par un commissaire aux comptes. Cette mission d'audit externe consiste pour le commissaire aux comptes à attester :

- De la régularité et de la conformité des comptes annuels avec le référentiel comptable qui leur est applicable ;
- De la sincérité des comptes]⁵¹.

[La certification des comptes consiste à donner une assurance, qualifiée d'opinion, que l'information financière, donnée dans les comptes, est régulière, sincère et fidèle. Cette certification ne couvre que le résultat patrimonial et exclut la comptabilité budgétaire]⁵².

[La certification des comptes est un procédé par lequel le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels, il assure ainsi de la régularité et de la sincérité des comptes de la société et vérifie le résultat des opérations effectuées durant l'exercice comptable écoulé, ainsi que la situation financière de l'entreprise]⁵³.

La certification des comptes annuels d'une société représente pour les actionnaires et les tiers, une garantie du respect des règles fixées et de la régularité des comptes.

II. Les types de certifications

Après un examen détaillé des comptes, le commissaire aux comptes produit un rapport qu'il fournit à l'assemblée générale des actionnaires dans lequel il donne :

1/ Certification sans réserve

[le commissaire aux compte formule une certification sans réserves lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatifs]⁵⁴. Il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications.

De manière plus simple, le commissaire aux comptes certifie que les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables sont appliqués. L'objectif de l'image fidèle est atteint.

⁵¹ <https://www.soregor.fr/commissariat-aux-comptes> (consulté en Avril 2020)

⁵² Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

⁵³ <https://www.compagnie-fiduciare.com/faire-certifier-comptes-annuels/> (consulté en Avril 2020)

⁵⁴ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700> (consulté en Avril 2020)

Chapitre II : la Certification des Comptes

2/ Certification avec réserves

[Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserves pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de causes.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non-corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

Le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes.

En résumé, les réserves expriment une limitation à la portée de la certification. Elles s'expliquent par le fait que les concepts de régularité, de sincérité et d'image fidèle ont un caractère relatif. Parmi les causes, on a :

- Erreurs, anomalies, irrégularités dans l'application des règles et principes comptables dont l'incidence, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes,
- le CAC n'a pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il aurait estimées nécessaires,
- le CAC a constaté une ou des incertitudes affectant les comptes annuels]⁵⁵.

3/ Refus de certification

[Le commissaire aux comptes formule un refus de certification pour désaccord :

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que
 - soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissances des causes.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non-corrigées.

Le commissaire aux comptes refuse de certifier pour limitation :

- Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :

⁵⁵<https://doc.cncc.fr/docs/nep-700> (consulté en Avril 2020)

Chapitre II : la Certification des Comptes

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitude lorsqu'il est dans impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites, autrement dit, le certificateur indique que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion]⁵⁶.

Dans ce cas, les limitations et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes.

III. Utilité de la certification des comptes

[La certification des comptes vise essentiellement à :

- Révéler les dysfonctionnements ou les risques de la société ;
- Attester la qualité, la régularité et la sincérité des comptes annuels d'une société ;
- Valide le bon fonctionnement juridique et statutaire de la société ;
- Vérifier la conformité et la concordance ainsi que la transparence des comptes avec les données mises à disposition des actionnaires ;
- S'assurer de la fiabilité des comptes annuels de la société]⁵⁷.

Section 02 : outils de certification des comptes

Afin s'exécuter ses travaux, le commissaire aux comptes dispose quelques outils qu'il utilise de manière individuelle ou complémentaire avec d'autres.

Il s'agit des outils suivants :

I. L'observation physique

L'observation physique est une technique par laquelle l'auditeur recueille directement des éléments, [elle consiste à examiner le fonctionnement d'un processus et la façon dont une procédure est appliquée (exemple : inventaire effectué par le personnel désigné, aux emplacements prévus, avec des méthodes de comptage appropriées telle que des balances compteuses en nombre suffisant, emplacement des fiches de comptage, conditions dans lesquelles elles sont prélevées, caractère effectif des doubles comptages ; exécution du contrôle qualité et établissement des comptes rendus...etc.). Ainsi que les procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle.

L'observation physique intervient :

- Lors de la prise de connaissances (visite des lieux) ;

⁵⁶ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700> (consulté en Avril 2020)

⁵⁷ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Lors de la phase d'appréciation du contrôle interne comptable et financier (fonctionnement des procédures comptables des systèmes significatifs et conformité aux descriptifs) ;
- Lors de la phase du contrôle des comptes (présence à l'inventaire physique pour constater l'application de la procédure dont le descriptif écrit a été préalablement examinée)]⁵⁸.

Cette technique doit être matérialisée dans le dossier de travail, cette matérialisation consistera à décrire les processus et les procédures observées et à donner une appréciation sur leur conformité avec le manuel de procédures.

L'observation physique est donc une procédure qui consiste à contrôler de manière visuelle l'existence d'un actif. C'est un moyen très efficace de contrôle mais il ne peut s'appliquer à tous types d'actifs. Il concerne principalement les actifs matériels et les stocks.

II. Demande d'information

[C'est une technique par laquelle l'auditeur recueille directement les informations, de manière formelle ou informelle, en les demandant aux personnes compétentes. Elle peut être adressée à des personnes de l'entreprise ou à des personnes extérieures à l'entreprise.

- À l'intérieur de l'entreprise : l'auditeur recueille les informations verbalement ou de manière écrite, comme la liste des faits majeurs de l'exercice demandée au directeur financier, la liste des démissions, licenciements et transactions demandées au DRH par l'intermédiaire du directeur financier, déclaration unique des salaires demandée directement au DRH si le directeur financier n'est pas habilité à détenir ce type de renseignements.
- Auprès de personnes extérieures à l'entreprise : recueille d'informations écrites, sur demande directe de l'auditeur et selon une procédure de demande écrite émanant de l'entreprise à destination de l'extérieur (avocats, conseil extérieur, banques et organismes financiers,...),

La demande d'information intervient à n'importe quelle étape de la mission mais le plus souvent :

- Lors de la prise de connaissance générale ou son actualisation, pour les besoins de l'orientation et de la planification de la mission d'audit des comptes (mise à jour du dossier permanent) ;
- Lors de la phase de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier (recoupement pour apprécier si un contrôle, seul ou associé à un autre, prévient, détecte ou corrige les anomalies significatives) ;
- Lors du contrôle des comptes : levée d'états auprès du greffe du tribunal de commerce tels la liste des contrats de crédit-bail, dépôt des comptes annuels, certificat de non faillite du cadastre des hypothèques.

La réponse à ces demandes d'informations (ou d'explications), apportent à l'auditeur des éléments de recoupement des informations nouvelles ou la confirmation d'informations

⁵⁸ Alain BURLAUD, Op. cit., p513 ;

Chapitre II : la Certification des Comptes

existantes (la propriété des bien, l'existence de garantie éventuelle, les engagements dont ils sont grevés...etc.).

Par exemple, pour les organismes financiers, la demande d'information exprimée concerne notamment les soldes des opérations bancaires, les effets escomptés non échus, les lignes de crédit ouvert et utilisées, les signatures autorisées et délégations, les cautions, garanties,...]⁵⁹

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à faire un résumé des entretiens, à joindre les courriers reçus en réponse aux demandes d'informations.

III. La confirmation directe

[Aussi dite « circulation » est une technique qui consiste, pour l'auditeur, à recevoir directement une déclaration d'un tiers, sur demande qui lui est formulée par l'entreprise dont les comptes sont audités et dont la réponse est facultative. Elle permet de vérifier la position de l'entreprise auditée dans les livres des tiers interrogés et de s'assurer de sa réciprocité avec la position du tiers en question dans le livre de l'entreprise qui l'interroge.

Cette technique de contrôle permet de corroborer des éléments enregistrés dans les livres comptables. Il faut l'accord de l'entreprise, qui signe la lettre de demande, mais n'interfère ni dans le choix des tiers, ni dans l'expédition des demandes, ni dans la réception des réponses. Comme ces opérations sont du ressort exclusif de l'auditeur, elles sécurisent cette technique de contrôle.

La demande de la confirmation est utilisée lors de la phase de contrôle des comptes comme elle peut aussi être utilisée lors de la phase de l'appréciation du contrôle interne pour s'assurer du fonctionnement d'un service.

On distingue deux types de confirmations :

- La confirmation positive : consiste à communiquer au tiers concerné la position qui est la sienne dans les livres de l'entité auditée, en lui demandant de dire si, réciproquement, c'est bien la même dans ses livres, dans la négative en lui demandant d'indiquer le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres.
- La confirmation en aveugle : plus contraignante pour la personne contractée : il lui est demandé de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs (extrait de compte).

Dans les deux cas, s'il n'y a pas de réponse, l'auditeur analysera le solde de manière approfondie.

Le mode opératoire de cette technique est strict, la validité de cette procédure dépend de :

- **L'accord de l'entité** : la demande de confirmation des tiers nécessite l'accord de l'entité contrôlée, tant sur le principe de la procédure que sur l'identité du tiers interrogés. Les lettres d'envoi, sur papier à en-tête de l'entreprise, soit signée par un de

⁵⁹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

ses directeurs. Elles indiquent que la réponse est à adresser directement à l'auditeur à l'aide d'une enveloppe préaffranchie jointe à l'envoi.

En cas de refus de l'entreprise, il faut choisir d'autres techniques de contrôle. Selon l'importance et la portée des obstacles rencontrés et selon les circonstances, les conséquences du refus peuvent influencer l'opinion de l'auditeur ;

- **Les travaux effectués par la société** : il faut organiser les travaux matériels qui ressortent de la société telle que la copie des relevés en cas de confirmation positive... ;
- **Sélection des tiers et envoi des plis par l'auditeur** : la sélection des tiers, en vue du sondage, est faite par l'auditeur. Il ferme et poste les plis qui ne doivent indiquer que les coordonnées de l'auditeur pour que ceux (les plis) non remis lui parviennent directement, tout comme les réponses. Cette précaution permet, en outre, de détecter d'autres risques ;
- **Traitement des réponses** : le traitement commence par le pointage des réponses sur la liste d'envoi, au fur et à mesure de leur arrivée (mise à jour de la liste, suivis des montants à confirmer,...). Ce travail est du ressort exclusif de l'auditeur ;
- **Synthèse** : l'auditeur fait enfin une synthèse des réponses reçus (taux de couverture, taux de réponses, taux des soldes confirmés, taux des soldes en ajustement,...etc.) pour en tirer les conclusions.

Pour que cette procédure soit valide, il est nécessaire que :

- ☞ La population concernée soit homogène ;
- ☞ L'échantillon choisi ait une taille convenable ;
- ☞ Les réponses arrivent à temps pour être correctement exploitées ;
- ☞ Le taux de réponses soit suffisant pour que la couverture permette raisonnablement d'étendre les résultats recueillis au reste de la population ;
- ☞ Et que des procédures alternatives aient été appliquées aux non réponses]⁶⁰.

IV. L'examen des documents

[Cette technique consiste à vérifier les différents documents existants dans l'entreprise. Ils peuvent être des documents reçus par l'entreprise et qui servent de justificatifs à l'enregistrement des opérations ou à leur contrôle (tel est le cas de factures fournisseurs, relevés bancaires, ...etc.), comme ils peuvent aussi être des documents créés par l'entreprise elle-même (tout comme la copie des factures clients, comptes, ...etc.).

Les investigations qui peuvent être entreprises à ce niveau, pour le contrôle externe, adoptent généralement trois (03) méthodes différentes :

- **La première méthode** : repose sur des données statistiques. En effet, l'usage de plus en plus répandu d'ordinateurs électroniques rend plus commode l'élaboration des statistiques.

⁶⁰ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

Il est fort possible d'obtenir, par exemple une fois par mois, des renseignements précis sur différents postes (tels que le volume des dettes, le volume des créances, le chiffre d'affaire, les niveaux de trésorerie, le volume de production, ...).

Lorsque chaque mois l'entreprise dispose de ces données, il est facile d'établir des comparaisons par rapport à la période antérieure et parfois de découvrir, sinon des lois, du moins des repères.

- **La deuxième méthode** : consiste à remonter vers les documents comptables de synthèse en partant des différentes pièces comptables (justificatives).

La mise en application de cette technique repose sur un pointage allant de la pièce comptable de base vers les comptes du grand livre, balance et enfin le bilan ou le compte de résultat.

Il s'agit d'un travail fastidieux qui conduit à un contrôle complet ignorant le contrôle interne.

- **Dernière méthode** : est à l'inverse de la précédente. Il s'agit de redescendre dans ce que l'on peut appeler « la hiérarchie comptable », en partant des documents de synthèse (tel que le bilan), pour retrouver le justificatif.

Ce procédé peut être complémentaire au précédent car il repose sur la confiance que porte l'auditeur au contrôle interne]⁶¹.

V. Le contrôle arithmétique

[C'est une technique élémentaire par laquelle l'auditeur vérifie directement l'exactitude arithmétique d'un document justificatif, d'un document ou d'une information en faisant des calculs distincts.

Les vérifications de calculs peuvent porter sur :

- Le contrôle de la concordance des totaux des mouvements entre balance et grand-livre auxiliaire, balance générale, grand-livre général et journal général ;
- Contrôle du résultat affiché sur une ligne de totaux de pages et du total général du récapitulatif d'inventaire, des listes ou de factures, des montants portés sur une déclaration, des états récapitulatifs, ... ;
- La vérification d'un état de rapprochement bancaire ;
- Vérification de certaines opérations de report ;
- Vérification des comptes des fournisseurs les plus importants ;...

Pour mettre en application cette technique, l'auditeur peut faire recours à l'utilisation de tableurs]⁶².

⁶¹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

⁶² Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

VI. Analyses, estimations, rapprochements et recoupements

Cette technique consiste à entreprendre des analyses, faire des estimations, établir des rapprochements et accomplir des recoupements entre les informations obtenues et les documents examinés et tous autres indices recueillis⁶³.

VII. Examen analytique

[Cette technique de contrôle consiste à apprécier des informations financières à partir de :

- Leurs corrélations avec d'autres informations résultantes des états de synthèse, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
- L'analyse des variations significatives (fluctuations) et des tendances ;
- Étudier et analyser les éléments inhabituels résultants de ces comparaisons.

Il s'agit notamment de :

- Replacer les variations significatives et les tendances dans la compréhension d'ensemble, compte tenu des faits significatifs intervenus au cours de l'exercice ;
- Exploiter les éléments ressortant de ces comparaisons dans le programme de contrôle des comptes.

La mise en application de cette procédure nécessite une combinaison de plusieurs techniques statistiques sophistiquées, allant de simples comparaisons à des analyses complexes, qui permettent d'aboutir à des conclusions fondées. La simplicité et le choix d'un nombre restreint d'indicateurs rattachables aux assertions (et donc aux objectifs d'audit), sont la clef d'une bonne maîtrise du dossier.

Les procédures analytiques sont mises en œuvre systématiquement :

- *Lors de la prise de connaissance générale* : de l'entité et de son environnement et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Les procédures analytiques aident à appréhender les activités et à identifier les domaines présentant un risque potentiel. Elles peuvent révéler des aspects qui autrement n'auraient pas été repérés.

Les procédures analytiques sont une aide pour :

- Repérer l'importance relative de chaque cycle ou séquence de travail comparées à celle de l'exercice précédent ;
- Cibler les postes qui incluent des comptes ou transitent des flux importants et dont le solde final est faible, ceux qui sont effectués par les jugements et estimations, ceux qui font appel à une technique comptable complexe ou qui, par nature, sont des gisements de risques ou devraient avoir un solde nul à la clôture.

⁶³ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- *Lors du contrôle des comptes* : les procédures analytiques interviennent toujours et systématiquement en tant que procédure d'audit pour les contrôles de substance, seuls ou en accompagnement des tests de détails qui constituent l'autre procédure d'audit. Appliquées aux informations comptables et financières de certaines divisions ou secteurs d'activités d'une entité ou aux comptes de sous-groupe d'une entité diversifiée, les procédures analytiques peuvent s'avérer plus efficaces que lorsqu'elles sont appliquées aux comptes de l'entité dans leur ensemble.
- *Lors de la phase finale de l'audit* : les procédures analytiques guident la conclusion. L'application de cette technique permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit]⁶⁴.

VIII. Informations verbales obtenues des dirigeants et des employés de l'entreprise

[L'auditeur recueille tout au long de sa mission de nombreuses informations ; elles sont le plus souvent orales et figure dans son dossier sous forme de notes mais elles peuvent être plus formelles et revêtir la forme d'une lettre de déclaration ou d'affirmation à l'auditeur.

L'information verbale que l'auditeur peut demander est principalement de trois (03) sortes :

- Des éclaircissements sur certaines opérations comptables qu'il n'explique pas. Il réunira par la suite les preuves écrites les confirmant ;
- Des explications aux responsables sur des circuits d'information ou des évaluations plus ou moins complexes , qu'il confrontera aux faits, documents et autres justificatifs ;
- Des renseignements tors de la phase de prise de connaissance générale de l'entreprise et de son environnement]⁶⁵.

Section 03 : les étapes de la certification des comptes et d'élaboration du rapport d'audit

Cette section va porter sur le processus de certification des comptes que l'auditeur suit pour contrôler les comptes de l'entité concernée, ainsi que sur la rédaction du rapport d'audit. Il s'agit des étapes suivantes :

I. Étape 01 : Prise de connaissance générale et planification de la mission

La mission d'audit des comptes débute systématiquement par une étape de prise de connaissance à partir de laquelle l'auditeur collecte des informations sur l'entreprise et son environnement à fin de mieux la connaître.

⁶⁴ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

⁶⁵ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

Cette première étape permet à l'auditeur de prendre connaissance du contexte général de l'entreprise car c'est au cours de cette étape que l'auditeur effectue ses premières visites dans l'entreprise et met en place le dossier permanent, et c'est lors de cette étape qu'il examine tous les éléments à caractère technique, commercial, juridique, fiscal, comptable et financier, qui peuvent porter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission de contrôle.

Si l'audit est récurrent, l'auditeur doit actualiser sa connaissance, c'est-à-dire, il doit mettre à jour les données permanentes relatives à l'entreprise, sa situation et les conditions d'exercice de son activité.

La phase de prise de connaissance permet à l'auditeur d'évaluer les principaux risques et définir le seuil de signification qui lui servira tout au long de sa mission pour programmer l'étendue de ses sondages et apprécier la gravité des anomalies éventuellement constatées.

Pour atteindre ses objectifs, l'auditeur va mener des entretiens avec les personnes clés de l'entreprise et exploiter la documentation ainsi que les comptes de l'entreprise. Il va ensuite s'appuyer sur cette prise de connaissance pour planifier et orienter sa mission.

Lors de la prise de connaissance, l'auditeur doit acquérir des connaissances d'ordre général dans tous les domaines concernés par les activités économiques et les conditions de leur exercice. Par la suite, ces connaissances doivent être ciblées vers les particularités de l'entreprise considérée.

La prise de connaissance générale doit porter sur les éléments suivants :

- Informations générales ;
- Identification des zones de risques ;
- Détermination du seuil de signification ;
- Planification de la mission.

1/ Informations générale:

[Ces informations constituent les premiers éléments d'un dossier permanent. À titre indicatif, on peut mentionner les aspects suivants :

- Le secteur d'activité ;
- Les caractéristiques de l'entreprise ;
- L'organisation interne de l'entreprise]⁶⁶.

A. Secteur d'activité

Le secteur d'activité englobe principalement les éléments suivants :

- **Identification de l'entreprise :** dénomination sociale, nationalité, siège sociale, numéro de registre de commerce, forme juridique et capital, date de constitution, objet social...

⁶⁶ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- **Bref historique de l'entreprise :** il s'agit de connaître les événements majeurs qui ont jalonné la vie de l'entreprise durant les cinq (05) derniers exercices, augmentation du capital, diversification des produits, évolution de son activité (chiffre d'affaire, part de marché...), changement de la forme juridique, changement de l'équipe dirigeante, introduction en bourse...
- **Nature de l'activité :** activité de production, de négoce, prestation de service, activités immobilières, activités bancaires...
Certaines activités bien que relevant de la même catégorie peuvent présenter des caractéristiques différentes selon la durée du cycle d'activité.
- **Marché et conditions économiques générales :** l'auditeur a besoin d'une connaissance sectorielle du marché pour déterminer si celui-ci est globalement en développement, en récession, ou stable. Il s'interroge également sur la place de l'entreprise auditée au sein de ses marchés, sur son évolution par rapport à la concurrence et sur ses perspectives prévisibles.
Un certain nombre de risques potentiels peuvent être déduits de ces éléments : un positionnement difficile sur un marché risque d'induire des comportements de vente à très faible marge et des risques de perte à terme ; le démarrage d'une activité nouvelle entraîne des coûts spécifiques sans contrepartie immédiate pour lesquelles les options comptables importants devront être prises (étalement des charges sur plusieurs exercices ou constatation immédiate).
- **Environnement réglementaire :** certaines activités sont l'objet de réglementation très particulière faisant peser sur les intervenants du secteur des obligations spécifiques (industrie pharmaceutique, établissement bancaires, assurance...).
Il est indispensable pour l'auditeur de connaître ces contraintes, qui sont porteuses par définition du risque latent que constitue l'éventualité de leur violation.

B. Caractéristiques de l'entreprise

L'auditeur doit recueillir les informations suivantes concernant les caractéristiques de l'entreprise cliente, il s'agit de :

- **Typologie de la clientèle :** l'examen de la clientèle et de son évolution est indispensable pour la connaissance de l'entreprise, ainsi l'auditeur doit avoir des informations sur : [la surface financière des clients, implantation géographique, nature et étendue des liens avec l'entreprise...etc.]⁶⁷.
- **Taille de l'entreprise :** taille corrélée au niveau de seuil de signification, systèmes d'organisation différents ayant un impact sur la qualité des procédures de contrôle interne. Ainsi une entreprise de très petite taille pourra facilement assurer une séparation des fonctions totalement satisfaisante⁶⁸.
- **Moyens de production :** [l'auditeur est tenu de faire des requêtes rapides sur l'approvisionnement, les problèmes de stockage, la capacité de production et les

⁶⁷ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (consulté en Mai 2020)

⁶⁸ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (consulté en Mai 2020)

Chapitre II : la Certification des Comptes

moyens mis en œuvre pour l'exploitation. Ainsi, une entreprise traitant des opérations multiples et répétitives utilise nécessairement des moyens informatiques importants, la qualité des systèmes informatiques constituera vraisemblablement un point clé du dispositif de contrôle interne.]⁶⁹

- **Situation financière:** la connaissance de la situation financière (solidité financière, mode de financement...) est essentielle au regard de la problématique de continuité d'exploitation⁷⁰.
- **Recours à l'épargne publique et nature de l'actionnariat:** obligations complémentaires d'informations financière, incitation à pratiquer une politique d'affichage de résultats et de distribution de dividendes qui ont des incidences sur les options d'arrêtés comptables⁷¹.

C. Organisation interne de l'entreprise

[Une même activité peut être exercée selon des méthodes et des processus très différents, dépendant du mode d'organisation choisi par l'entreprise ou par le groupe audité. Au-delà de la connaissance de l'activité de l'entreprise, la conception de la mission nécessite une première évaluation du risque de non maîtrise propre à l'organisation contrôlée.

Cette première évaluation porte sur les principaux systèmes comptables et de contrôle interne existants dans l'entreprise. Elle doit permettre à l'auditeur d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes]⁷².

- **Environnement de contrôle :** il se traduit par le comportement de la direction et des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, et notamment par leur degré de sensibilité et par leur action qu'ils mènent en matière de contrôle interne. Il en va de même des moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leurs incidences sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre pour répondre à ces risques⁷³.
- **Organisation générale de l'entreprise :** l'auditeur doit considérer les éléments suivants : entités multi-sites, organisation centralisée/décentralisée.
- **Principes comptables :** l'auditeur financier doit appréhender les principes comptables majeurs retenus par l'entreprise, en vue de vérifier leur bien-fondé⁷⁴.
- **Système d'élaboration de l'information financière :** [à ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment :
 - aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes ;
 - aux procédures informatisées ou manuelles qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;

⁶⁹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

⁷⁰ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷¹ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷² <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷³ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷⁴ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

Chapitre II : la Certification des Comptes

- à la façon dont sont traités les événements potentiels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
- au processus d'élaboration des comptes, y compris les estimations comptables significatives]⁷⁵.

D. Source d'information

Les sources d'informations disponibles comprennent :

- **informations sur le secteur d'activité** : il s'agit des sources suivantes :
 - étude sectorielles ;
 - presse financière et revues spécialisées du secteur d'activité ;
 - les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur d'activité.
- **informations sur l'entreprise auditée** : [il s'agit de ce qui suit :
 - historique de l'entreprise ;
 - descriptif de l'activité ;
 - entretiens avec les dirigeants ;
 - entretiens avec les principaux cadres ;
 - visite des locaux ;
 - connaissance de l'environnement informatique ;
 - examen des principaux documents juridiques ;
 - examen des documents relatifs aux relations avec le personnel ;
 - observation physique ;
 - entretiens avec les auditeurs précédents ;
 - procédures analytiques qui peuvent notamment permettre à l'auditeur d'identifier des opérations ou des événements inhabituels]⁷⁶.

E. Formalisation des travaux de prise de connaissance

[Les informations réunies lors de la prise de connaissance donnent lieu à la constitution de dossier permanent. Ceux-ci regroupent les données récurrentes.

C'est à ce stade de la mission qu'il faut déterminer le seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble. Ce seuil est lié aux activités et métiers de l'entreprise, à la structure des comptes annuels et à la présence d'éléments auxquels il est porté attention (par exemple un résultat d'exploitation traditionnellement autour de 8% du chiffre d'affaire, critère de performance sur lequel on communique chaque année)]⁷⁷.

2/ Identification des zones de risques

L'auditeur doit revoir les informations collectées en vue d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, ainsi qu'au niveau des opérations solde des comptes et les états financiers de synthèse.

⁷⁵ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷⁶ Alain BURLAUD, Op. cit., p542.

⁷⁷ Alain BURLAUD, Op. cit., p542.

Chapitre II : la Certification des Comptes

De ce fait, l'auditeur identifie et évalue les risques suivants :

- **risque inhérent** : on parle de risque inhérent lorsqu'un compte ou [une catégorie d'opérations comporte des anomalies significatives, isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégorie d'opérations, avant de prendre en compte l'efficacité des contrôles internes existants. Il pourra s'agir des risques liés à l'activité du client]⁷⁸.
- **Risque de contrôle** : il s'agit de [risque de non détection d'une anomalie significative dans un compte ou dans une catégorie d'opérations malgré le système comptable et de contrôle interne mises en place dans l'entité]⁷⁹.

Dans le but d'orienter sa mission de contrôle des comptes et l'approche par les risques, l'auditeur recourt à la revue analytique préliminaire qui constitue un moyen regroupant un ensemble de techniques qui permettent de :

- [Faire des comparaisons entre les données figurant dans les états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise ;
- Faire des comparaisons entre les états de synthèse de l'entité et des données d'entreprises similaires ;
- Étudier et analyser les variations et les éléments ressortant de ces comparaisons]⁸⁰.

3/ Détermination du seuil de signification

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

Pour cela, l'auditeur doit définir, au début de sa mission de contrôle des comptes, un seuil de signification. La détermination de ce dernier (seuil de signification) est cruciale car il conditionne la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit.

Le choix de seuil de signification fait partie d'une étape d'orientation de la mission d'audit des comptes. Cette dernière (étape d'orientation de la mission) doit comprendre les termes et conditions de la mission, les informations générales collectées lors de la prise de connaissance, le repérage des systèmes de signification et le découpage par cycle.

[Ces éléments permettent à l'auditeur de déterminer, selon la complexité du dossier, le budget détaillé qui doit contenir les informations suivantes :

- Une évaluation des compétences nécessaires ;
- Une évaluation du temps nécessaire pour effectuer les contrôles ;
- Une répartition de ce temps par niveau de collaborateurs selon les risques identifiés et la structure du cabinet d'audit ;
- Une valorisation de ses temps par niveau des collaborateurs en fonction de taux horaire appliqué par le cabinet]⁸¹.

⁷⁸ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁷⁹ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁸⁰ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

Chapitre II : la Certification des Comptes

4/ Planification de la mission

[La planification est l'élaboration d'une stratégie générale d'audit et d'une approche détaillée de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux.

La planification de la mission porte sur :

- L'approche général des travaux, leur répartition géographique et leur budget ;
- Les travaux d'autres professionnels extérieurs susceptibles de pouvoir servir les objectifs de l'audit ;
- Les profils et niveaux de compétences requis ;
- La constitution des équipes et leur positionnement dans le temps et dans l'espace ;
- Les procédures d'audit prévues : champs des tests de procédures et techniques de contrôle utilisées (observation, mise en œuvre de la demande de confirmation de tiers en cours d'exercice...), positionnement des tests de détail (en cours de l'exercice, complémentaire, en fin d'exercice) et de techniques de contrôle privilégiées et des procédures analytiques ;
- La supervision et la synchronisation des équipes ;
- La revue des travaux⁸².

La planification est un processus continu. Les circonstances et les faits inattendus révélés par les procédures d'audit peuvent conduire à des adaptations. Les motifs doivent en être consignés dans les dossiers de travail]⁸³.

[Les travaux de finalisation de la phase de prise de connaissance et de l'approche par les risques comprennent :

- L'élaboration d'un plan de mission ;
- La rédaction et l'envoi à l'entreprise d'une lettre de mission]⁸⁴.

F. L'élaboration d'un plan de mission

[Le plan de mission ou plans d'audit est un document synthétique formalisant l'orientation et la planification de la mission et définissant l'approche générale des travaux en fonction de la connaissance des activités de l'entité et des zones de risques identifiées et fixant les seuils de signification retenus]⁸⁵, ainsi que [les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail]⁸⁶.

Le plan de mission, qui prend souvent la forme d'un jeu de notes et d'annexes autour duquel vont graviter tous les mémorandums du dossier, est établi avant la réalisation de l'appréciation du contrôle interne. De ce fait, le risque résiduel d'anomalies potentielles n'est donc pas encore connu (l'appréciation du contrôle interne qui sera menée ensuite pourra diminuer les risques, ce qui allégera le programme de travail).

⁸¹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

⁸² Alain BURLAUD, Op. cit., p543.

⁸³ Alain BURLAUD, Op. cit., p543.

⁸⁴ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁸⁵ <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification> (date : Mai 2020)

⁸⁶ Alain BURLAUD, Op. cit., p543.

Chapitre II : la Certification des Comptes

Ce [plan de mission repose sur une vision globale réaliste et pas nécessairement pessimiste, de l'évaluation des risques (anomalies potentielles)]⁸⁷.

Toutefois, dans le cas d'une mission récurrente, le risque résiduel de l'exercice précédent est un repère provisoire utile. Pour cela, le plan de mission doit être amélioré et complété par des programmes de travail spécifiques, par thème ou par catégorie de cible.

Le plan de mission comprend généralement deux (02) volets :

- Une note d'orientation ;
- Un programme général d'audit.

a. La note d'orientation

La note d'orientation est un document qui synthétise toutes les informations recueillies lors de la prise de connaissance et qui sont classées dans le dossier permanent.

En effet, la note d'orientation doit comporter les éléments suivants⁸⁸ :

- **Définition de la mission :** elle doit mettre l'accent sur les points suivants :
 - contexte dans lequel prend place l'audit financier : légal, contractuel, Co-audit... ;
 - termes et conditions de la mission ;
 - résultat des audits précédents (s'il s'agit d'une mission d'audit des comptes récurrente ;
 - type et calendrier des rapports et autres communications avec les organes compétents prévus dans le cadre de la mission.
- **Présentation de l'entreprise :**
 - Caractéristiques de l'entreprise ;
 - grandes lignes de l'activité, de la stratégie et de son organisation ;
 - faits marquants de l'exercice ;
 - circonstances et situations particulières.
- **Analyse des risques :** récapitulation de l'évaluation globale des risques par cycle et points caractéristiques de l'approche au regard des risques identifiés et des seuils de signification. Elle doit déterminer :
 - Le seuil de signification ;
 - Système significatif ;
 - Risque opérationnel ;
 - Risque d'anomalies ;
 - Risque inhérents estimes ;
 - Liens entre les procédures d'audit et les risques auxquelles elles répondent.
- **Divers :** la note d'orientation doit comprendre :
 - Les procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

⁸⁷ Alain BURLAUD, Op. cit., p543.

⁸⁸ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Articulation des séquences de travaux en cycles.

b. Le programme général d'audit

Le programme général de travail est un document qui sert d'instructions aux collaborateurs participants à la mission et de moyen de contrôle de l'exécution des travaux. Il définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires au cours de l'exercice à la mise en œuvre du plan de mission compte tenu des descriptions légales et des normes d'exercice professionnel.

Ce programme général indique également le nombre d'heures de travail effectuées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

Le contenu du programme général de travail s'appuie sur la note d'orientation. En effet, il doit contenir les éléments suivants :

- Contexte général de la mission ;
- Coordination, direction, supervision, et revue de la mission ;
- Budget prévisionnel, répartition de la charge de travail dans le temps, dans l'espace et par cycle ;
- Calendrier d'intervention par phase (intérim, assistance à l'inventaire physique, pré final, finale) ;
- Nature et format des documents à présenter ;
- Nature et étendue des procédures d'audit ;
- Pré positionnement du centre de gravité de l'audit (tests de procédures, contrôle des substances) ;
- Équipes, profils et niveaux de compétence ;
- Recours éventuel à des experts ;
- Utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'intervenants extérieurs, s'ils concourent au objectifs de la mission.

L'objectif du plan de mission est de synthétiser l'approche des risques dans un document unique et en déduire l'approche d'audit retenu, ce document est un vecteur de communication au sein de l'équipe d'audit.

G. Élaboration de la lettre de mission

La lettre de mission est un document par lequel l'auditeur confirme les éléments relatifs à la mission, ainsi que les termes et les conditions de cette dernière. L'accord du client sur cette lettre est matérialisée par :

- Soit la contre signature de la lettre ;
- Soit une lettre d'acceptation qu'y fait référence.

II. Étape 02 : Appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne constitue une étape fondamentale de la démarche d'audit des comptes qui repose sur l'évaluation des procédures de l'entreprise. Elle permet d'évaluer l'organisation comptable et financière, et d'en déterminer les forces et les faiblesses et d'orienter en conséquence le programme de contrôle.

Chapitre II : la Certification des Comptes

1/ Généralités sur le contrôle interne

Avant d'entamer l'appréciation du contrôle interne, il est nécessaire d'aborder quelques généralités sur le contrôle interne.

Le contrôle interne est un dispositif de la société qui est défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens et d'actions, ainsi que le plan d'organisation des méthodes et procédures adoptées à l'intérieur de l'entreprise.

Le contrôle interne se définit également comme étant un processus qui vise à assurer la maîtrise de l'entreprise. Son objectif est de prévenir les erreurs et les fraudes, de protéger l'intégrité des biens et des ressources, d'assurer une gestion rationnelle et un enregistrement correct des opérations.

[Outre son rôle en matière de gestion, le contrôle interne permet d'assurer la sincérité et la fiabilité des informations financières enregistrées dans les comptes et donc la qualité des comptes. Alors qu'une pièce justificative apporte une preuve directe de la réalité d'une opération, le contrôle interne apporte une preuve indirecte de l'enregistrement correct de toutes les opérations. Donc ce dernier est une condition directe essentielle de la régularité et la sincérité des comptes, d'une part, et de leurs valeurs probantes d'autres parts. En effet, pour être sincère une comptabilité doit enregistrer tous les faits et pour avoir une valeur probante, elle doit être complète.

Ces deux (02) éléments ne dépendent pas de la manière dont les écritures comptables sont enregistrées mais de la manière dont les informations comptable sont organisées avant d'être enregistrées. Pratiquement, la comptabilité ne peut donner des informations sûres sauf si les deux (02) conditions suivantes sont remplies :

- Toutes les informations sont correctement transmises ;
- Toutes les informations reçues sont correctement traduites.

Ce qui suppose donc à la fois le respect des règles et principes comptables et au contrôle interne suffisant]⁸⁹.

L'étude de l'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur de chercher à prouver que les contrôles mis en place par l'entité sont assez efficaces pour empêcher ou corriger certains types anomalies.

2/ Objectif de l'appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne comptable et financier pour les systèmes significatifs qui viennent d'être identifiés, est nécessaires dès que l'entreprise est de quelque importance⁹⁰.

L'appréciation du contrôle interne intervient lorsque :

- L'auditeur ne peut pas faire un contrôle exhaustif des opérations de l'exercice ;
- L'auditeur ne peut pas savoir si toutes les opérations ont été enregistrées en comptabilité ;

⁸⁹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, (réalisé par un expert comptable stagiaire).

⁹⁰ M. FRIEDRICH et G. LANGLOIS, Op. cit., p155.

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Certains tests, reposants sur des récapitulatifs comptables, ne peuvent être réalisés que si l'auditeur peut se fier aux procédures qui ont conduit l'établissement de ces récapitulatifs⁹¹.

[L'objectif est de déterminer dans quelle mesure l'auditeur peut s'appuyer sur les procédures comptables du système significatif et aménager ses programmes de travail au niveau du contrôle des comptes. Il s'agit de tester l'efficacité des vérifications et contrôles installés par l'entreprise pour prévenir, détecter et corriger l'impact des anomalies potentielles significatives sur les assertions.

Les tests effectués sur le contrôle interne, s'ils démontrent la fiabilité des procédures comptables et la permanence de cette fiabilité, permettent de repartir, doser et alléger les contrôles de substances.

En cas d'impossibilité d'apprécier le contrôle interne comptable et financier (notamment dans les petites entreprises), l'auditeur estime que le risque lié au contrôle est maximal.

D'une manière générale, le périmètre couvert est examiné à deux (02) niveaux :

- Processus amont et de production comptable ;
- Processus de clôture des comptes.]⁹²

3/ Périmètre classique de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier

[Le périmètre classique est constitué des aspects suivants :

- Investissement, désinvestissement, recherche et développement ;
- Immobilisations corporelles, incorporelles et goodwill ;
- Immobilisations financières ;
- Achats, fournisseurs et assimilés ;
- Coût de revient, stocks et encours, contrats à long terme ou construction ;
- Produits et activités ordinaires ;
- Trésorerie, financement et instruments de financement ;
- Avantages accordés au personnel ;
- Impôts, taxes et assimilés ;
- Operations sur le capital ;
- Provisions et engagements ;
- Consolidation ;
- Informations de gestion nécessaires (comptabilité analytique, Reporting, budget...) et élaboration des informations comptables et financières publiées]⁹³.

⁹¹ Alain BURLAUD, Op. cit., p 545 et 546

⁹² M. Friedrich et G. LANGLOIS, Op. cit., p155

⁹³ Alain BURLAUD, Op. cit., p546

Chapitre II : la Certification des Comptes

4/ Source d'informations

[Il s'agit des sources d'informations éclairant l'appréciation du contrôle interne comptable et financier. Ainsi, la connaissance de ce dernier (contrôle interne comptable et financier) s'obtient par :

- L'examen de la documentation (manuel de procédures, description des postes, organigrammes ...)
- Le relevé de l'architecture des systèmes et des relations entre systèmes ;
- Les interviews (responsables des fonctions « organisation », « étude de réalisation », et « systèmes informatiques » ; service d'audit interne, inspection générale et autres fonctions de contrôle et de vérification ; dirigeant, l'encadrement et le personnel) ;
- L'examen des documents d'origine interne et externe qui transitent dans l'entreprise ;
- Vérification des documents et des informations, issus des systèmes comptable et de contrôle interne ;
- L'observation des activités et des opérations de l'entité, y compris l'organisation et la documentation des systèmes informatiques ;
- L'examen de la traçabilité des contrôles effectués en interne et l'exécution des points clefs]⁹⁴.

5/ Étapes de l'appréciation du contrôle interne

Lors de l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur procède aux actions suivantes :

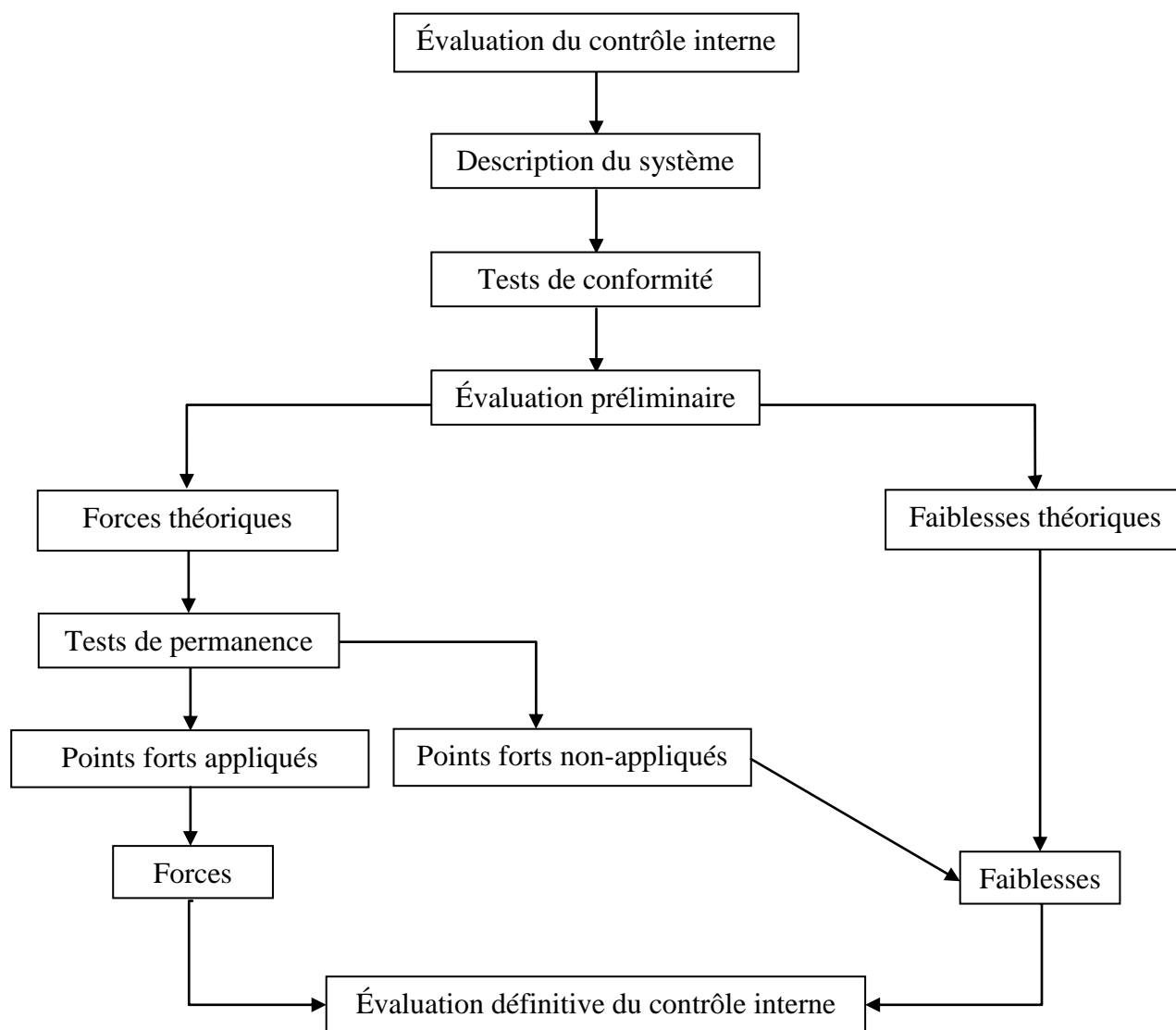
- Décrire le système et les procédures utilisées pour obtenir les éléments comptables ;
- S'assurer d'avoir bien compris et appréhendé cette description ;
- En déduire théoriquement les forces et les faiblesses du système du contrôle interne ;
- S'assurer de l'application permanente des points forts ;
- Dégager les forces et les faiblesses des procédures.

⁹⁴ Alain BURLAUD, DSCG4 comptabilité et audit manuel et application, p547

Chapitre II : la Certification des Comptes

Le schéma suivant représente les actions citées si-avant :

Figure n° 03 : Étapes d'appréciation du contrôle interne



Source : établi par nous même sur la base des documents consultés.

L'évaluation du contrôle interne comptable et financier suit, généralement, les deux (02) étapes suivantes :

- Une prise de connaissance sur dossier suivi d'une analyse du dispositif ;
- Les tests des procédures.

A. Prise de connaissance du contrôle interne

[L'appréciation commence par une prise de connaissance (livresque, complétée le cas échéant de demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes de l'entreprise), portant en particulier sur :

- Environnement du contrôle interne (comportement du gouvernement d'entreprise et de la direction, leur sensibilisation et les actions menées) ;
- Les méthodes d'identification par l'entreprise et ses risques opérationnels ;
- Les mesures de prévention, de détection et de correction de l'incidence en question ;

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Les procédures permettant à la direction de s’assurer du respect de ses directives ;
- Les procédures assurant la bonne utilisation des traitements automatisés ;
- Les moyens de contrôle, systématiques automatisés ou manuels, du bon fonctionnement du contrôle interne et de corrections ;
- Les traitements applicables aux événements ponctuels et aux opérations on récurrentes ;
- Les processus décisionnels pour les opérations non courantes (en raison de leur importance et de leur nature) et des éléments sujets à interprétation tel que les estimations comptables ;
- Le processus d’élaboration des comptes ;
- La communication financière et la répartition des rôles et des responsabilités.

Ce travail est suivi d’une analyse critique des points forts et des points faibles théoriques des procédures. Les points forts feront l’objet :

- De tests de conformité ;
- Puis de tests de procédures]⁹⁵.

B. Tests de procédures

Les procédures de contrôle interne sont soumises à des tests, il s’agit essentiellement de :

- Tests de conformité préalables ;
- Tests de procédure ;
- Tests de permanence.

Tests de conformité préalables

Les tests de conformité désignent la vérification d’un nombre limité d’opérations en vue de constater que les systèmes comptables et le contrôle interne décrits sont appliqués.

Les tests de conformité assurent que l’on comprend correctement et que se qui fonctionne est bien ce qui est renseigné dans le document valant manuels de procédures. Les tests de conformité ne suffisent pas pour déterminer les risques liés au contrôle. Ils sont suivis par les tests de procédure.

Tests de procédure

Les tests de procédure permettent collecter des éléments en vue d’apprécier l’efficacité des systèmes de contrôle conçus et mis en œuvre pas l’entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

Les tests de procédure comprennent :

- L’examen des documents ;
- L’examen des mentions et signatures et de la traçabilité des documents qui peuvent être des éléments probant relatifs au bon fonctionnement des contrôles internes ;

⁹⁵ Alain BURLAUD, Op. cit., p547

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Des demandes d'informations ;
- L'observation visuelle des procédures ne laissant aucune trace matérielle, par exemple pour identifier si la personne qui effectue une tâche donnée est celle qui est censée l'effectuer ;
- L'observation des modes opératoires ;
- L'examen des mentions d'exécution des points clefs (travaux courants qui sont théoriquement exécutés périodiquement : par exemple, examen pour relance des clients en retard de règlement) et de leur crédibilité.

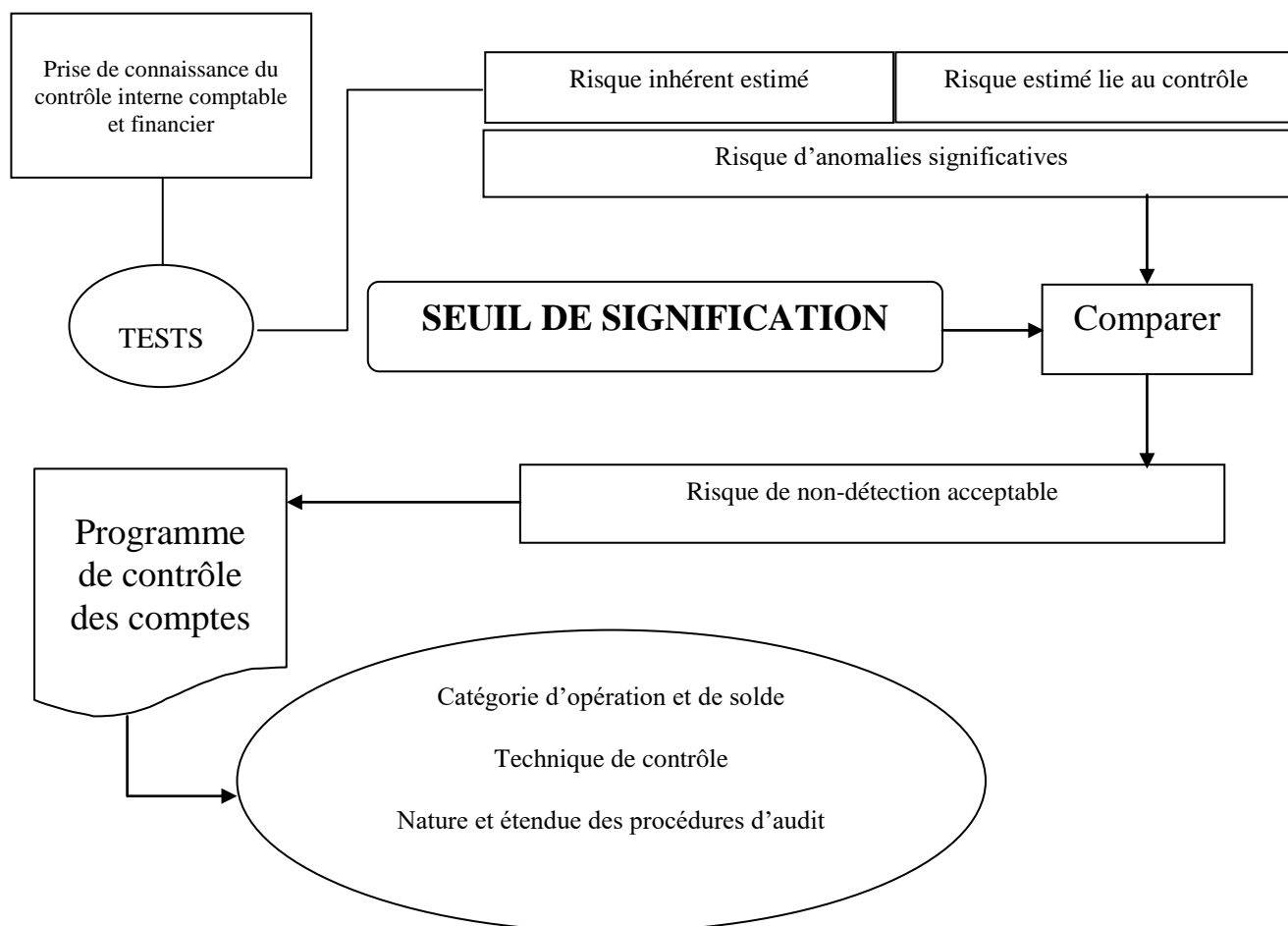
Certains éléments probants ne valent qu'au moment précis du contrôle (cas de l'observation). Les tests de procédures effectués ponctuellement sont à compléter de contrôles complémentaires couvrant la période écoulée jusqu'à fin de l'exercice.

Tests de permanence

Des tests de permanence qui sont une variété de tests de procédure visent à assurer de la permanence dans le temps de l'appréciation des procédures efficaces.

La phase d'appréciation du contrôle interne et financier est résumée dans le schéma suivant :

Figure n° 04 : Phase d'appréciation du contrôle interne



Source : dscg4 comptabilité et audit p549

Chapitre II : la Certification des Comptes

III. Étape 03 : Le contrôle des comptes

Le contrôle des comptes, dit aussi le contrôle comptable, est la principale étape d'une mission d'audit comptable et financier. Il s'agit d'un examen qui consiste à obtenir des éléments probants, largement suffisants pour certifier les comptes annuels de l'entreprise en comparant les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, factures, bons de commandes ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie...

Il existe des normes d'audit indiquant quelle quantité de contrôles directs 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. En effet, Lorsque l'auditeur estime que le contrôle interne est consistant et qu'il peut s'appuyer sur les procédures de contrôle interne satisfaisant, il peut être suffisant de faire une revue succincte des comptes (c'est-à-dire, procéder à des contrôles allégés sauf en ce qui concerne la clôture de l'exercice). Si le contrôle interne est faible, ou en absence de procédures fiables, ou encore l'absence de l'application de procédures jugées de bonne qualité, l'auditeur procède à des contrôles étendus et des tests renforcés (c'est-à-dire de multiplier les pointages afin de faire un examen détaillé des comptes et obtenir une mesure des risques en cours)⁹⁶.

L'auditeur est seul juge en la matière : l'examen des comptes le conduit à faire une synthèse de ses travaux et porter un jugement sur l'ensemble des comptes. De ce fait, il doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes ou les opérations dont l'importance est significative et qui sont à priori les plus porteurs de risques.

Au courant de la phase de contrôle des comptes, l'auditeur va chercher à valider les assertions d'audit. Ces dernières sont des critères auxquels doit répondre l'information financière pour qu'elle soit régulière et sincère.

Les assertions d'audit s'appliquent à chaque poste du bilan, du compte de résultat et aux informations contenues dans l'annexe. Globalement il existe six (06) assertions : exhaustivité, réalité, propriété, correcte évaluation, séparation des exercices, correcte imputation. Pour valider ces assertions, l'auditeur va mettre en œuvre des procédures d'audit.

Le programme détaillé du contrôle des comptes est rédigé à partir du memorandum de stratégie d'audit et des conclusions des tests sur les procédures. Ce programme de contrôle doit être établi sur une feuille de travail spécialisée dont le contenu est le suivant :

- Liste des contrôles à effectuer (classement par rubrique des comptes et détaillés) ;
- L'indication de la date du contrôle ;
- Étendue de l'échantillon compte tenu du seuil de signification ;
- Une référence à la feuille de travail ou le contrôle est documenté ;
- Les problèmes rencontrés.

Tous ces travaux sont consignés dans un dossier de travail qui va permettre à l'auditeur de :

- rendre la mission plus efficace grâce au suivi de l'avancement des travaux ;
- contrôler les travaux de ses collaborateurs ;

⁹⁶ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- justifier les conclusions tirées et apporter la preuve des diligences effectuées.]⁹⁷

Le commissaire aux comptes doit obtenir les éléments de preuves suffisants en qualité et en quantité pour formuler son opinion sur les comptes annuels. Pour atteindre cet objectif, le conseil de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés a recommandé les techniques suivantes dans les annexes de la décision n°103/SPM/94 du ministère de l'économie l'auditeur dispose des techniques suivantes :

- Observation physique des actifs, des comptes ou des procédures ;
- Confirmation directe ;
- Examen des documents reçus par l'entreprise ;
- Examen des documents créés par l'entreprise ;
- Le contrôle arithmétique ;
- Analyses, estimations, rapprochements et recoupements entre les informations obtenues et les documents examinés ;
- Informations verbales obtenues des dirigeants et des employés de l'entreprise.

Le rôle qu'on attribue à l'examen des comptes est de vérifier que le bilan, le compte des résultats et l'annexe sont :

- Cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique ;
- Concordent avec les données de la comptabilité ;
- Présentés selon les principes comptable et la réglementation en vigueur ;
- Tenir compte des événements postérieurs à la date de clôture ;
- En particulier, l'annexe respect les dispositions légales et réglementaires ;
- Enfin, lors de l'examen des comptes, le CAC ne limite pas ses vérifications aux aspects financiers, il s'assure du respect des règles judiciaires, fiscales et comptables]⁹⁸.

Lors de l'examen des comptes, l'auditeur complète son information en utilisant des outils de confirmation et de contrôle comptable. Ces deux outils lui permettent de conforter son opinion en ce qui concerne la sincérité et la fiabilité des comptes. Ces techniques d'examen des comptes sont généralement combinées dans le programme d'intervention du commissaire aux comptes. Ces techniques comprennent :

- **Les tests de cohérence** : [les tests de cohérence constituent un des aspects principaux de ce qu'on appelle l'audit analytique. L'audit analytique désigne l'ensemble des études sur des contrôles à caractère s'ensemble qui sont effectuée par l'auditeur. Les tests de cohérence permettent à l'auditeur de vérifier l'homogénéité des informations à caractère comptable et opérationnel qui sont à sa disposition. Fondés soit sur la simple logique, soit sur un raisonnement mathématique, ils apportent à l'auditeur des

⁹⁷ <https://www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-d.audit.html#:~:text=Etape%20de%20la%20méthodologie%20d%27audit%20%3A%20examen%20des%20comptes%20financiers&text=Pour%20contrôler%20les%20comptes%2C%20elle%20soit%20régulière%20et%20sincère.> (Date : Juin 2020)

⁹⁸ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

éléments de preuve qui sont à priori entièrement fiables. On peut distinguer essentiellement deux types de tests de cohérence : les premiers sont fondés sur une faible revue de l'information, les seconds sur la mise en œuvre de calculs ayant un caractère mathématique ou statistique.

- **La revue de l'information** : elle consiste à examiner l'information sur un plan général afin de déceler les cohérences notoires qui pourrait transparaître. Il s'agit de lier ou de remettre en mémoire les informations à caractère extracomptables qui sont afférentes aux comptes concernés (contrats, procès verbaux, budget, rapports d'activité, tableaux de bord...). dès lors, de deux choses l'une, ou bien les informations se corroborent entre elles, alors l'information gagne en force probante du fait de sa cohérence, ou bien l'harmonie cède le pas à la contradiction.

Il s'agira également d'opérer une inspection rapide, l'auditeur scrute les écritures comptables importantes pour déterminer celles pouvant avoir un caractère suspect. On n'omettra pas enfin les comparaisons entre les documents comptables et la balance avant et après la date d'examen des écritures de centralisation.

- **Les comparaisons par calcul** : les analyses faites par l'auditeur pourront être fondées sur le calcul. Il existe plusieurs possibilités parmi lesquelles on peut citer :
 - ✓ Les vérifications de vraisemblance les plus fréquentes sont les contrôles indiciaires, dont l'objet est d'analyser l'évolution d'une ou plusieurs variables, ou encore l'évolution d'un rapport (étude de corrélation, analyse par ratios ...)
 - ✓ Les vérifications par approximation]⁹⁹.

- **Tests de validation**: [tout test de validation consiste à contrôler un élément comptable en le rapprochant de la réalité qu'il traduit. Il ne faudrait pas conclure de cette définition de base qu'il existe en tout et pour tout une seule forme de validation possible.

- **Modalités des tests de validation** : un test de validation correspond à un rapprochement entre un élément comptable et la réalité qu'il représente. Il est clair que la validation sera d'autant plus sérieuse que le rapprochement effectué permet à l'auditeur de prendre du recul par rapport aux données comptables de l'entreprise. De ce point de vue, et sur un plan strictement théorique, on peut classer par ordre de force probant croissant les modalités suivantes :
 - ✓ La validation sur la base des documents ;
 - ✓ La validation par confirmation extérieure ;
 - ✓ La validation par inspection physique.
- **Objectifs de tests de validation** : une distinction supplémentaire peut être opérée entre les tests de validation. On peut, en effet, distinguer :

⁹⁹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- ✓ Ceux qui portent sur une opération qui a été enregistrée dans un compte durant l'exercice. Ce premier type de test constituent des tests de validation des enregistrements ;
- ✓ Ceux qui visent spécifiquement à justifier le solde d'un compte apparaissant au bilan. Ce second type de test constitue des tests de validation des soldes]¹⁰⁰.

Au cours de l'examen des comptes, l'auditeur procède aux contrôles suivants :

- Contrôle de validité à travers des documents comptables ;
- Contrôle de validité à travers des comptes du bilan.

1/ Contrôle de validité à travers les documents comptables

Il s'agit de contrôler la validité des états financiers et de vérifier de manière détaillée et exhaustive les pièces comptables à travers divers services de l'entreprise. En effet, le commissaire aux comptes procède aux vérifications suivantes :

A. Le journal général

Les écritures portées dans le journal général sont enregistrées par ordre chronologique. Toute opération figurant dans de dernier (le journal général) recense les sommes débitées et créditées, le numéro de compte impliqué, la date et un libellé explicatif.

B. Le livre d'inventaire

Le livre d'inventaire regroupe les éléments d'actif et de passif (quantité et valeur) relevés lors de l'inventaire¹⁰¹.

C. Le livre de paie

L'auditeur est tenu de vérifier les rémunérations de tout le personnel de l'entreprise, ainsi que les différentes primes et leur enregistrement. Il est à signaler que l'entreprise doit conserver une copie double des bulletins de paie.

D. Le grand-livre

Tous les comptes de l'entreprise sont suivi à travers d'un grand-livre. Ce dernier est constitué de l'ensemble des comptes comme il peut comporter des grands-livres auxiliaires, en particulier les grand-livre « clients » et « fournisseur » qui devront être centralisés mensuellement.

¹⁰⁰ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

¹⁰¹ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

E. Le bon de commande

Le bon de commande est le document écrit et adressé par la personne publique contractante au titulaire du marché, il précise celle des prestations décrites dans le marché dont l'exécution est demandée et en détermine la quantité¹⁰².

F. Les déclarations fiscales et parafiscales

Le contrôle de cette dernière se fait sur la base de calcul des factures

G. Les factures

L'auditeur doit contrôler toutes les factures existantes dans l'entreprise, que ce soit des factures de vente, d'achat ou d'avoir. Toute facture doit contenir une référence, un montant, une quantité et un libellé.

H. Les états financiers

Le commissaire aux comptes doit vérifier que les états financiers sont préparés conformément aux lois et règlements en vigueur. Il s'agit des états suivants :

- Bilan ;
- Tableau des comptes résultats ;
- Tableau de variation des capitaux propres ;
- Tableau des flux de trésorerie ;
- Et les annexes.

NB : les livres doivent être cotés et paraphés par le greffe du tribunal de commerce du lieu d'immatriculation de l'entreprise. À ce fait, tout collage est interdit et aucune écriture ne soit portée.

2/ Contrôle de validité à travers les comptes du bilan et résultat

À travers la comptabilité et les comptes de bilan et résultat, l'auditeur doit vérifier ce qui suit :

A. Les compte des capitaux

Dans cette partie, le commissaire aux comptes doit inspecter la structure des comptes capitaux à savoir :

- **Capital, réserves et assimilés (C10) et le résultat (C12) :** le commissaire aux comptes doit vérifier le statut de création de l'entreprise ainsi que la vérification des montants concernant les apports des actionnaires avec les journaux de banque et de caisse et d'opérations diverses. De même, l'auditeur doit vérifier l'exactitude et la régularité des écritures comptables.

¹⁰² Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- **Réserves réglementaires** : l'auditeur doit s'assurer que l'engagement de réinvestir les plus values de cession réalisées par l'entreprise est adressées à l'administration fiscale, et que le montant à investir s'élève au montant du bien cédé, majoré du montant de la plus value réalisée.
- **Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation (C13)** : ce compte comporte les subventions d'équipement et autres subventions. Le commissaire aux comptes doit vérifier les documents justifiants les subventions et leur enregistrement comptable.
- **Provisions pour charges – passif non courant (C15)** : l'auditeur doit évaluer les imputations comptables et vérifier si les provisions sont approuvables.
- **Dettes attachées aux participations (C17), et compte de liaison des établissements et sociétés en participation (C18)** : l'auditeur doit examiner les entrées, les sorties et les dettes financières entre le siège de succursales, il doit également examiner les soldes des comptes de liaison et de dettes.
- **Le report à nouveau** : c'est un rapprochement et une vérification de toutes les imputations comptables et les montants des affectations avec les PV du conseil de direction, ou les assemblées des associées¹⁰³.
- L'auditeur doit également recalculer les **bases de remboursement des emprunts et les intérêts**.

B. Les comptes d'immobilisations

Les contrôles que le commissaire aux comptes doit effectuer pour les comptes des immobilisations sont les suivants :

- L'analyse des mouvements d'acquisition, valeur d'apports, coûts de production, l'amortissement de cession d'investissement et les pièces justificatives ;
- La conduite d'un inventaire physique pour s'assurer de l'existence des investissements et leur état, ainsi que la vérification de la régularité des fiches d'inventaire et d'amortissement ;
- L'établissement d'un état sur les sorties des destructions, vols,..., voir les factures, les procès verbaux de destruction, les déclarations de perte en cas de vol. Cette étude va permettre à l'auditeur de dégager les valeurs nettes comptables des investissements cèdes et de ressortir les plus ou les moins values sur les investissements ;
- La vérification des frais et d'espèces relatifs aux éléments incorporels ;
- L'examen de la régularité des contrats de concession des immobilisations, les immobilisations en location-financement et le suivi des immobilisations en cours.

C. Les comptes stocks et en cours

Sous cette catégorie, le commissaire aux comptes doit contrôler tout les stocks soit un contrôle physique ou comptable.

Donc, il doit examiner :

¹⁰³ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- **L'ensemble des comptes** : (c'est-à-dire achats et ventes, et les mouvements d'entrées et de sorties). Le commissaire aux comptes doit vérifier, d'une part, la valeur retenue pour l'estimation des stocks, et d'une autre part, les quantités de produits mentionnés sur l'inventaire ;
- **Les pertes de valeur de stocks et les en cours** : après l'examen de ces dernières, l'auditeur doit expliquer leurs variations et demander les justifications des écarts ;
- **Toutes les quantités et valeurs de sorties** : des matières premières et fournisseurs, autres approvisionnement, les en cours de production de biens et de services, stocks de produits, stocks provenant des immobilisations, stocks à l'antérieur et les achats stockés. Le contrôle de ces derniers s'effectue par l'étude des comptes ;
- **Les clients et fournisseurs** : l'auditeur procède à un examen de correspondance avec les clients et fournisseurs et de faire ainsi une étude des marchés et des bons de livraison et de commandes ;
- **La conformité des régules** : en consultant les bons de sortie et les bons d'entrée.

[L'inventaire des stocks est finalisé par la confrontation entre le stock physique et celui comptable, qui est sanctionné par le PV de la commission d'inventaire dûment signé par tous les membres y compris le président de la commission, qui ne doit pas être ni du service comptable ni celui du stock]¹⁰⁴.

D. Les comptes des tiers

Sous cette catégorie, le commissaire aux comptes doit effectuer plusieurs analyses :

- Il doit analyser l'état des clients et fournisseurs ;
- Il doit s'assurer de la régularité des comptes liés aux organismes sociaux et fiscaux (bases de calcul, déclaration, mode de paiement, taux applicable à la comptabilisation...);
- Il doit 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 comptabilisés ;
- Il doit vérifier le compte de charges et produits constatés d'avance et provision, cette vérification exige des documents d'appuis nécessaires pour le solde en fin d'exercice ;
- Il doit accomplir une analyse profonde de rapprochement entre le compte général et individuel des clients sur le grand livre et la balance, avec celui des comptes « 654 : perte sur créances irrécouvrables » et « 664 : perte sur créances liées des participations ». L'insolvabilité de ces créances irrécouvrables incite le commissaire aux comptes à demander de les justifier et de les identifier, de même, accomplir des communications de correspondance échangées ayant trait au recouvrement des créances ;
- Il doit contrôler toute sorte de fournisseurs débiteurs – avances et acomptes versés, RRR à obtenir. Ce contrôle est mené car l'auditeur peut trouver plein d'erreur ou plus exactement plein de détournement dans ce compte ;

¹⁰⁴ Document interne au cabinet d'expertise comptable, commissariat aux comptes et expertise judiciaire, Mr TALBI Essaid, (thèse réalisée par un expert comptable stagiaire).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Il doit analyser le compte « 47 : compte transitoire ou d'attente ;
- Il doit analyser le compte fournisseur d'immobilisation (C421), le compte personnel rémunérations dues (C426), personnel charges à payer et produits à recevoir (C428), état impôt sur le résultat, autres comptes taxes et versements assimilés (C447), état taxes sur le chiffre d'affaire (C445). Ces comptes sont considérés comme des comptes essentiels à vérifier, dans la classe du compte état et taxes sur le chiffre d'affaire est très important à vérifier. Pour vérifier ce compte, il faudra avoir les déclarations fiscales ou les G50 de chaque mois, en les vérifiant avec tout ce que l'entreprise a comptabilisé. L'auditeur peut, par la suite, calculer sa propre TVA à l'aide des factures et toutes les pièces comptables qui existent dans l'entreprise.

E. Les comptes financiers

Pour les comptes des produits, l'auditeur réalise les actions suivantes :

- Il doit effectuer un rapprochement des soldes de toutes les opérations effectuées par cheque et enregistrées avec les relevés bancaires. De même, il doit procéder à une vérification des encaissements et les décaissements s'ils correspondent bien à des ventes et des achats comptabilisés ;
- Il doit contrôler les comptes de banque à partir de PV et le compte caisse et états de rapprochement ;
- Il doit analyser le suivie des actions et tout types de bons et de placements.

F. Les comptes de charges

Le commissaire aux comptes est forcément astreint de provenir à une vérification de pièces justificatives, ainsi que par l'élaboration d'un état de rapprochement.

- **Compte 60 : Achats consommés** : les marchandises vendues ; matières premières, autres approvisionnement ; variation des stocks ; achat d'étude et de prestations de services ; matériel, équipement et travaux ; frais accessoires d'achats ; RRR obtenues sur achats. L'auditeur doit vérifier ces comptes pour s'assurer que l'ensemble des achats consommés ont fait l'objet d'enregistrement comptable, il doit également procéder a un rapprochement entre les comptes de stocks, les consommations et leur conformité avec la valeur et quantités consommées inscrites sur le livre d'inventaire. L'auditeur doit également vérifier les factures des frais accessoires et remises obtenues. Enfin, il doit analyser les variations des stocks et demande aux responsables de justifier les écarts.
- **Comptes 61 : Services extérieurs et le compte 62 : Autres services extérieurs** : ces deux comptes se divisent en plusieurs sous comptes : sous-traitance générale ; location et charges locatives et de copropriété ; entretien, réparation et maintenance ; primes d'assurance ; étude et recherche ; documentation et divers, déductions obtenues sur les services extérieurs..., l'ensemble de ces services doit faire l'objet d'une imputation réelle pour l'entreprise, et vérifier l'exactitude des montants portés sur les factures.

Chapitre II : la Certification des Comptes

- **Compte 63 : Charges de personnel** : rassemblement des rémunérations ; primes et cotisations. Ce compte doit faire l'objet d'une vérification sur le journal auxiliaire caisse, banque, divers, le livre de paie et différentes déclarations.
- **Compte 64 : Impôts, taxes et versements assimilés** : ce compte regroupe les différentes taxes et impôts, le CAC procède à une vérification des déclarations, taux, base imposable et enregistrement comptable.
- **Compte 65 : Autres charges exceptionnelles** : concernant les frais sur opérations exceptionnelles ; pertes et amendes et autres frais divers, l'auditeur doit tenir une vérification profonde sur le plan légal.
- **Compte 66 : Charges financière** : Le commissaire aux comptes doit vérifier les frais générés par les mouvements de fonds en banque qui doivent être figurés sur l'état de rapprochement, et d'autres charges financières (tel que les pertes sur créances, écart d'évaluation ...).
- **Comptes 67 : Éléments extraordinaires** : les sous comptes de ce dernier font l'objet d'une vérification logique sur les investissements et les provisions. Ainsi, l'auditeur doit s'assurer de toute dépréciation supportée.
- **Compte 69 : Impôts sur les résultats et assimilés** : toutes les écritures inscrites au journal doivent faire l'objet d'une vérification sur le plan fondement, calcul opéré et les imputations comptables et fiscales sur tous les redressements concernant les exercices antérieurs, ainsi que les impositions différées actifs et passifs.

G. Les comptes produits

Dans cette catégorie, le CAC doit effectuer un contrôle général sur tous les comptes de la classe 07.

- **Compte 70 : Vente de marchandises et produit fabriqués, vente de prestations de services et produits annexes** : l'auditeur vérifie les ventes, leur classement, l'enregistrement des pièces comptables dans les journaux et le mode de paiement. Comme il convient de faire très attention à l'enregistrement des produits (rabais, remises, ristournes...) reçus, il doit aussi rapprocher le montant des ventes avec le montant des déclarations des TVA et la TAP.
- **Compte 72 : Production stockées ou déstockée** : l'auditeur doit analyser les variations de stocks, d'encours et de produits.
- **Compte 73 : Production immobilisée** : le CAC contrôle le suivi de la production immobilisée des travaux faits par l'entreprise pour elle-même, il doit également évaluer le prix de revient des dépenses et les règles d'évaluation.
- **Compte 74 : Subventions d'exploitations** : l'auditeur examine le montant des subventions s'ils sont bien exploités dans l'exploitation de l'entreprise.
- **Compte 75 : Autres produits opérationnels** : le commissaire aux comptes fait l'objet d'une vérification sur les méthodes de comptabilisation des différents produits générés durant l'exercice conçu sur les ventes ou prestations fournies.
- **Compte 76 : Produits financiers** : l'auditeur doit vérifier si les produits financiers correspondent aux produits issus du placement de la trésorerie dans l'entreprise (en particulier des disponibilités, des valeurs mobilières de placement...).

Chapitre II : la Certification des Comptes

- **Compte 77 : Éléments extraordinaires :** l'auditeur doit vérifier si les produits extraordinaires respectent les règles et les principes comptables. Ces produits résultant d'événements ou transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise ne sont en conséquence pas censés se reproduire de manière fréquente ni régulière.
- **Compte 78 : Reprise sur pertes de valeur et provisions :** le CAC doit vérifier l'exactitude des montants enregistrés sur pertes de valeur et provisions, ainsi que les montants des reprises sur pertes de values et provisions

Après l'examen des comptes, l'auditeur achève sa mission par la rédaction d'un rapport dans lequel il va émettre son opinion sur les états financiers de l'entreprise auditée. Tel que déjà mentionné, l'auditeur peut soit certifier les comptes sans réserves, avec réserves ou refuse de certifier les comptes.

IV. Étape 04 : les travaux de fin de mission

Les travaux de fin de mission se situent en dernière partie du processus d'audit, ils consistent à vérifier que toutes les informations nécessaires à l'établissement de rapport annuel du commissaire aux comptes ont bien été prises en compte. L'auditeur doit s'assurer que les comptes de l'entreprise reflètent une image fidèle de la situation patrimoniale de l'entreprise.

Lors de la fin de mission, l'auditeur s'attardera surtout sur les opérations qui sont incertaines ou bien qui arrivent après la clôture de l'exercice fiscal. À la clôture de l'exercice, il étudie les éventualités qui sont des conditions à des situations dont l'incidence finale (gain ou perte) ne sera établie que lorsqu'un ou plusieurs événements futurs ou incertains se seront réalisés ou non.

Après la clôture de l'exercice, l'auditeur étudie les événements qui sont arrivés et qui peuvent avoir un impact sur les comptes ou sur l'annexe. Après avoir pris en compte toutes les informations, il élabore une note de synthèse ainsi qu'une lettre d'affirmation qui engage la direction de l'entreprise afin de couvrir le cabinet d'audit dans le cas où l'entreprise dissimule des informations.

Ainsi, les travaux de fin de mission regroupent deux parties suivantes :

- L'analyse et la recherche des événements postérieurs à la clôture de l'exercice
- L'élaboration de la note de synthèse et la présentation aux dirigeants de la lettre d'affirmation.

1/ Analyse et recherche des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Les événements postérieurs à la clôture sont les événements susceptibles, entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, d'avoir un impact sur la situation économique et financière de l'entreprise.

Le contrôle des comptes se déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice. Entre la date de clôture des comptes et la date de signature du rapport d'audit, des événements peuvent se produire et qui ont une incidence significative sur la situation financière ou sur les résultats de l'entreprise. On distingue généralement :

Chapitre II : la Certification des Comptes

- Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture ;
- Les événements spécifiques à l'exercice suivant.

H. Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture

Ces événements fournissent les éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes et peuvent entraîner des réajustements, exemple : la faillite définitive d'un client douteux.

I. Les événements spécifiques de l'exercice suivant

Ces événements peuvent faire l'objet d'une note dans les annexes, exemple : incendie dans l'usine.

Il appartient à l'auditeur de rechercher ces événements avant de finaliser ses travaux. Le questionnaire des événements postérieurs au bilan doit être rempli en mentionnant la nature et l'incidence de ces événements analysés.

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

2/ Élaboration de la note de synthèse et la présentation aux dirigeants de la lettre d'affirmation.

À la fin de la mission d'audit des comptes, l'auditeur élabore une note de synthèse et présenter aux dirigeants la lettre d'affirmation accompagnée d'un questionnaire de fin de mission.

A. Élaboration de la note de synthèse

La note de synthèse permet de récapituler les éléments significatifs de la mission et les options prises. Cette note doit comprendre au minimum les éléments suivants :

- Une description des événements importants ayant marqués l'activité de l'entreprise (nouveaux produits, nouvelle usine...etc.). Si ces éléments ont été déjà décrit, une simple référence à ces documents sera suffisante ;
- Une description des problèmes rencontrés et des solutions adoptées : cette partie peut consister à une photocopie des feuilles de synthèse de chaque action du dossier, il est important qu'elle soit très claire car c'est elle qui justifie en grande partie l'opinion émise et qui évite la prise de positions contradictoires d'année en année ;
- Une liste des points en suspect qui doivent être réglés avant d'emmètre le rapport (documents restant à recevoir, confirmations attendues ...etc.) ;
- Une conclusion générale.

B. Présentation de la lettre d'affirmation

La lettre d'affirmation est une lettre par laquelle la direction confirme avoir mis toutes les informations disponibles à la disposition des vérificateurs. Cette mesure est destinée à limiter le risque d'éléments volontaires soustraits au contrôle par la direction.

Chapitre II : la Certification des Comptes

Cette lettre constitue un engagement formel que les comptes et informations communiqués sont exhaustifs, sincères et exacts.

La lettre d'affirmation est suivie par un questionnaire de fin missions qui a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucun aspect important de la mission. C'est-à-dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes professionnelles, et qu'il n'existe Pas de points en suspens qui ferait obstacle à l'émission d'un rapport.

Ce questionnaire doit être signé par le directeur de mission en même temps que la note de synthèse et le projet de rapport.

V. Étape 05 : rédaction du rapport d'audit

L'auditeur achève sa mission par la rédaction d'un rapport de certification appelé « rapport général » dans lequel il exprime son opinion sur la régularité, la sincérité et de l'image fidele des documents annuels. En effet, le rapport général peut être un rapport de certification avec ou sans réserve, ou éventuellement d'un rapport de refus de certification dûment motivé. Ce dernier (le refus de certification) peut se présenter soit lorsque l'auditeur est dans une impossibilité d'exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des états financier ; soit il exprime une opinion défavorable c'est-à-dire que les documents annuels de l'entreprise audité ne sont pas sincère et régulier et ne reflètent pas une image fidele de cette dernière.

Outre le rapport d'audit, les problèmes rencontrés lors du contrôle des comptes peuvent faire l'objet d'un rapport de recommandation sur le contrôle interne. Il faut également évoquer quelque rapports spéciaux tel que :

- un rapport spécial sur les conventions réglementées ;
- un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevés
- un rapport spécial sur les avantages accordés au personnel ;
- un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou parts sociales
- un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne ;
- un rapport spécial sur les menaces de continuité d'exploitation constatées au courant de sa mission d'audit des comptes
- un rapport spécial sur les conventions faites entre la société et ses dirigeants.

Les normes du rapport, les modalités et les délais de leur transmission à l'assemblée générale et aux tiers concernés sont fixés par voix réglementaire.

1/ Le rapport général

Le rapport sur les comptes est public, il doit donc être déposé au greffe du tribunal de commerce. La forme et le contenu du rapport d'audit comptable et financier sont définis par les normes internationales (les normes de rapport).

C. Le contenu du rapport

Le rapport de certification doit contenir les données suivantes :

Chapitre II : la Certification des Comptes

- [un titre indiquant qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;
- l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- une introduction qui doit :
 - préciser :
 - ✓ l'origine de sa nomination ;
 - ✓ l'exercice sur lequel porte le rapport ;
 - ✓ la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
 - ✓ l'entité dont les comptes sont certifiés
 - présenter les trois parties du rapport ;
 - rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes.
- trois parties distinctes : nettement individualisées, relatives :
 - à la certification des comptes ;
 - à la justification des appréciations ;
 - aux vérifications de l'information spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires.
- La date du rapport ;
- Le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes ;
- La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaire aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.]¹⁰⁵

D. Présentation des trois parties du rapport d'audit

Comme signaler précédemment, en plus des informations générales qui doivent être présentées dans le rapport général, ce dernier (le rapport général) est constitué de trois parties distinctes. Il s'agit de :

- La certification des comptes ;
- La justification des appréciations ;
- Vérifications et informations spécifiques.

a. Partie 01 : La certification des comptes

Dans cette partie l'auditeur exprime son opinion en matière de certification des comptes. L'auditeur peut émettre les opinions suivantes :

- ❖ **La certification sans réserves** : ici, l'auditeur certifie que les comptes de l'entreprise sont sincères et réguliers et reflètent une image fidèle de la situation réelle de l'entreprise auditée.
- ❖ **La certification avec réserves** : l'auditeur certifie que les comptes de l'entité auditée sont sincères et réguliers mais sous certaines réserves.

Il certifie sans réserve :

¹⁰⁵ M. FREINDRICH et G. LANGLOIS, Op. cit., p179.

Chapitre II : la Certification des Comptes

- ✓ Soit pour désaccord assorti de ses motifs et de leur quantification ;
 - ✓ Soit pour limitation assortie de ses motifs et de l'indication des procédures qu'il n'a pas pu mettre en œuvre ainsi que les incidences de ces limitations sur ses travaux ;
 - ✓ Soit pour incertitude assortie de ses motifs.
- ❖ **Refus de certification :** l'auditeur refuse de certifier pour des éléments assortis de ses motifs. Il s'agit des situations suivantes :
- ✓ L'existence d'anomalies entraînant le désaccord et leurs incidences sur les comptes ;
 - ✓ L'existence de limitations aux travaux du commissaire aux comptes ;
 - ✓ L'existence d'incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

En exprimant son opinion, le commissaire aux comptes peut formuler toute observation utile lorsqu'il certifie avec ou sans réserves. Ces observations doivent être portées dans un paragraphe distinct après l'expression de l'opinion, et indique que le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ; sans pouvoir pour autant dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

[Une observation systématique est requise par la norme en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation ou de changement de méthodes comptables au cours de l'exercice.]¹⁰⁶

b. Partie 02 : La justification des appréciations

La justification des appréciations a pour objet d'expliquer l'opinion que le commissaire aux comptes exprime sur les comptes annuels de l'entreprise audité, voir les états financiers de cette dernière. Cette justification intervient dans deux cas :

- Soit lorsque l'auditeur refuse de certifier les comptes annuels de l'entreprise ;
 - Ou lorsqu'il certifie avec réserve.
- ❖ **En cas de refus de certifier :** lorsque l'auditeur refuse de certifier, il doit exposer les motivations qui ont conduit à l'expression de cette opinion, cet exposé est de nature à répondre au principe de justification des appréciations. Donc, l'auditeur est tenu d'indiquer que, eu égard de la nature de l'opinion exprimée, il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations ;
- ❖ **En cas de certification avec réserves :** si l'exposé des motivations qui fondent cette opinion constitue bien une justification, le commissaire aux comptes n'en est pas pour autant dispensé de l'obligation de justifier ses appréciations sur d'autres points visés par ses réserves, quand bien même les appréciations les concernant ne poseraient pas de difficulté de certifications particulières.

Il est à signaler que la justification des appréciations doit trouver sa place dans la première partie qui porte sur la certification des comptes et dans laquelle l'auditeur exprime son opinion.

¹⁰⁶ Alain BURLAUD, Op. cit., p604.

Chapitre II : la Certification des Comptes

[Les appréciations de nature à faire objet de justification concernent des éléments déterminants pour la compréhension des comptes consterné : par exemple :

- Les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans les modalités de leur mise en œuvre ;
- Les estimations comptables importantes, notamment celles dépourvues de données objectives et dont l'appréciation requiert un jugement professionnel ;
- La présentation de l'ensemble des comptes annuels ou consolidés ;
- Les procédures de contrôle interne.]¹⁰⁷

Il est stipulé [que la formulation donnée à la justification des appréciations ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés qui en font l'objet. Et que la justification peut être moins développée :

- Quand les principes comptables ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options, y compris dans leurs modalités d'application ;
- En l'absence d'événements ou de décisions en cours d'exercice ayant une incidence importante sur les comptes ou la compréhension du lecteur des comptes ;
- En l'absence, dans les comptes, d'éléments significatifs constitués à partir d'estimation fondées sur des données subjectives.]¹⁰⁸

c. Parte 03 : Les vérifications et informations spécifiques

Lors de la certification des comptes annuels, et après avoir indiqué avoir effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires, le commissaire aux comptes exprime, sous forme d'observation ou absence d'observation, sa conclusion sur :

- La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés, sur la situation financière des comptes annuels, à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- Le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion.

NB : L'auditeur est tenu de joindre à son rapport les comptes annuels de l'entreprise auditée.

La norme 700 de NAA, le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit comporter :

- un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;
 - le destinataire du rapport ;
 - un paragraphe d'introduction mentionnant :
 - l'identification de l'entité dont les états financiers ont été audités ;
 - les états financiers ayant fait l'objet de l'audit ;
- Le résumé des principales méthodes comptables utilisées par l'entité auditée et d'autres informations explicatives ;

¹⁰⁷ Alain BURLAUD, Op. cit., p605.

¹⁰⁸ Alain BURLAUD, Op. cit., p605.

Chapitre II : la Certification des Comptes

- ainsi que la date de clôture ou la période couverte par chacun des états financiers audités.
- la description de la responsabilité des dirigeants sociaux relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.
- la description de la responsabilité de l'auditeur relative à l'expression d'une opinion sur les états financiers sur la base de son audit que cet audit a été effectué selon les Normes Algérienne d'Audit, il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il respecte les règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.
- la description d'un audit en indiquant que :
 - un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers,
 - le choix des procédures mises en œuvre, y compris son évaluation des risques relève du jugement de l'auditeur ;
- Date du rapport de l'auditeur :

L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers.
- Adresse de l'auditeur :

Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité
- Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers
Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.
- Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Conclusion du chapitre

En conclusion, la certification des comptes est la mission principale du commissaire aux comptes, par laquelle il vérifie la sincérité et la régularité des comptes annuels, et que ces derniers reflètent une image fidèle des résultats, des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société auditée.

Chapitre II : la Certification des Comptes

Pour émettre son opinion sur les comptes (certification sans réserves, avec réserves ou refus de certification), l'auditeur utilise certaines techniques qui permettent de collecter des informations et d'effectuer ses contrôles.

Afin d'effectuer sa mission de contrôle, le commissaire aux comptes doit, en premier lieu, prendre connaissance de l'entreprise concernée pour détecter les zones de risques ; en second lieu, il doit évaluer les procédures de contrôle interne de la dite entité, afin de bien centrer son champs d'intervention.

Pour exprimer son opinion sur les comptes, l'auditeur procède à un contrôle des comptes. En fin achève sa mission par la réalisation des travaux de fin de mission et la rédaction du rapport général d'audit et des rapports spéciaux.

Conclusion générale

Conclusion Générale

Conclusion générale

Le commissaire aux comptes est un professionnel compétent et indépendant, qui assure une mission d'audit légal des comptes. Cette mission est dite légale, du fait d'être prévue par la réglementation qui oblige les entreprises de s'y soumettre : il s'agit de la certification des comptes.

La certification des comptes est la mission confiée à un commissaire aux comptes pour attester la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations financières fournies par une entreprise.

D'après la recherche faite sur le thème, il a été remarqué que la certification des comptes n'est pas la seule mission qu'un commissaire aux comptes exerce, et n'est pas la plus importante. Car le commissaire aux comptes est un agent neutre, et qui agit dans l'intérêt général. De ce fait, toute mission confiée au commissaire aux comptes est importante.

Afin de mener à bien sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes veille au respect de certaines normes qui assurent son indépendance et sa moralité dans l'émission de son opinion sur les comptes, d'une part, et qui encadre son travail et règle la rédaction de son rapport de fin de mission, d'autre part : il s'agit des normes d'audit légal.

Le processus de certification des comptes est composé de cinq (05) étapes fondamentales que tout commissaire aux comptes suit lors d'une mission de certification, et pour l'élaboration de son rapport final d'audit légal des comptes.

Le commissaire aux comptes exprime, dans son rapport, son opinion motivée sur les comptes de l'entité. Il certifie donc, avec ou sans réserves, ou bien refuse de certifier. Il est à noter que, toute opinion exprimée par un commissaire aux comptes doit être jointe des justifications. C'est-à-dire, le commissaire aux comptes est tenu de préciser dans son rapport les motifs de son opinion, et de joindre les comptes annuels de l'entreprise auditée dans l'annexe de son rapport.

Le commissaire aux comptes dispose de certains outils et technique qui lui permettent d'effectuer ses contrôles, de réaliser ses travaux et de faire ses calculs. Tous ces outils peuvent intervenir pour effectuer une même vérification, comme l'auditeur peut choisir l'un d'entre eux pour exécuter un contrôle bien précis. Il reste donc au commissaire aux comptes de préciser ses besoins, en termes de contrôle des comptes, et de choisir l'outil (ou les outils) adéquats pour l'exécution du travail désiré.

Résumé

Résumé

Ayant réalisée ce travail dans le cadre de la crise sanitaire de la Covid-19, nous n'avons pas pu compléter notre stage pratique à cause du confinement. Nous avons pu réaliser uniquement la partie théorique.

À partir des recherches effectuées, nous avons retenu que l'audit légal est une activité indépendante et objective, réalisée par un professionnel compétant appelé commissaire aux comptes. Ce dernier atteste la régularité, la sincérité, la complétude et le reflet de l'image fidèle des comptes d'une entreprise.

Le CAC a plusieurs missions. Dans le cadre de ma recherche, je me suis basée sur la certification des comptes, qui est le procédé par lequel il exprime son opinion sur les états financiers de l'entreprise.

Pour accomplir sa mission de certification, le CAC dispose de certaines techniques et outils qu'il met en œuvre pour collecter des informations et effectuer des contrôles.

La démarche de l'auditeur légal permet de révéler les anomalies et de détecter les zones de risque qui peuvent influencer le résultat de l'entreprise audité, voir son opinion sur les comptes de cette dernière.

Cette démarche intègre la prise de connaissance de l'audité et de son environnement, une évaluation de son contrôle interne, ainsi qu'un contrôle de ses comptes.

Le CAC achève sa mission par la réalisation des travaux de fin de mission et la rédaction d'un rapport final d'audit.



Annexe

Annexe

Liste des tableaux et figures

Tableaux / Figures	n° page
Figure n° 01 : Démarche générale de l'audit externe.	22
Figure n° 02 : Démarche de l'auditeur externe.	39
Figure n° 03 : Étapes d'appréciation du contrôle interne.	68
Figure n° 04 : Phase d'appréciation du contrôle interne.	70
Tableau n° 01 : Évolution de la fonction d'audit.	05
Tableau n° 02 : Seuil de signification généralement considéré.	42

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- A. MARCIER, P. MERLE, I. TOROI-VALENTIN, mémento pratique « audit et commissariat aux comptes 2013-2014 », Édition FRANCIS LEFEBVRE, 42, rue de Villiers 92532 Levallois-Perret Cedex France, 1^{er} Octobre 2012.
- Alain MIKOL, les audits financiers, Édition d'Organisation, 1999.
- B. GRAND, B. VERDALLE, Audit comptable et financier, Édition ECONOMICA, Paris, France, 1999.
- Bernard COLASSE, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2^o Édition, Édition ECONOMICA, paris, France, 2009.
- E. BARBIER, L'audit Interne : permanence et actualité, édition d'organisations, 1996.
- J. RENARD, THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, 5^o édition, édition d'organisations.
- J-J BAUDET, B. COLMANT, L'audit interne à la croisée des chemins « L'audit interne et l'expertise comptable se déploient dans les entreprises belges », accointance&taxa 2007.
- Micheline FRIENDRICH, gorges LANGLOIS, le meilleur de DSCG 4 « comptabilité et audit », 4^o édition, Édition Sup 'Foucher, JUIN 2014.
- Réda KHELASSI, audit interne-audit opérationnel, édition HOUMA, Alger, 2007.

Articles et revues

- Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes, décembre 2014, p2, PDF.
- CRIPP, Lignes directrices complémentaires « Guide pratique » : Rapports d'audit « Communiquer les résultats d'une mission d'assurance », IIA, PDF.
- CRIPP, NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE, version 2017, PDF.
- Définition de l'audit interne selon le CRIPP.
- Loi n° 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Numéro 8, perspectives internationales « l'audit interne et l'audit externe des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle », The Institute of Internal Auditors, 2017.
- The Institute of Internal Auditors, standards of guidance, Florida, USA, 2009.

Sites internet

- <http://flestination.e-monsite.com/medias/files/isa-600.pdf>,
- <http://flestination.e-monsite.com/medias/files/isa-610.pdf>,
- <http://flestination.e-monsite.com/medias/files/isa-620.pdf>
- <http://normes-ias-ifs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html>
- <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700>

Bibliographie

- <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23835-international-accounting-standards-board-ou-iasb-definition>
- <https://fr.slideshare.net/mobile/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissane-et-planification>
- <https://www.auditsi.eu/?p=4345>
- <https://www.compagnie-fiduciare.com/faire-certifier-comptes-annuels/>
- <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/commissaire-aux-comptes.php>
- <https://www.groupe-fiba.fr/nos-services/commissariat-aux-comptes-et-audit/audit-contractuel/>
- <https://www.l-expert-comptable.com/a/529542-la-methodologie-daudit.html#:~:text=Etape%203%20de%20la%20m%C3%A9thodologie%20d%27audit%20%203A%20examen%20des%20comptes%20financiers&text=Pour%20contr%C3%94ler%20les%20comptes%20C%20l,elle%20soit%20r%C3%A9guli%C3%A8re.>
- <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/ias>
- <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/normes-ifrs>
- <https://www.mazars.fr/Accueil/Expertises/Audit-financier/L-audit-contractuel>
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/322-le-systeme-comptable-financier>
- <https://www.petite-entreprise.net/P-2104-87-G1-l-audit-interne-la-forme-du-rapport-de-fin-de-mission.html>
- <https://www.soregor.fr/commissariat-aux-comptes>

Autres references

- Dictionnaire Larousse.
- Code de commerce algérien.
- Code de sociétés.
- Documents internes au cabinet d'expertise-comptable, commissariat aux comptes et expertise-judiciaire.

Table de matières

Table de matières

REMERCIEMENT

DEDICACE

LISTE DES ABREVIATIONS

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE 1

CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE SUR L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER 4

Section 01 : Généralités sur l'audit 4

I. Histoire et définition de l'audit 4

1/ Histoire 4

2/ Définition de l'audit 6

II. Les types d'audit : 6

1/ L'audit interne 6

2/ Audit externe 13

III. Les outils de l'audit 23

1/ Les outils (techniques) d'interrogation 23

2/ Les outils de description : 23

Section 02 : Le commissariat aux comptes 24

I. Notions de base sur la certification des comptes 25

1/ Définition de l'audit légal 25

2/ Définition du commissaire aux comptes 26

3/ Les normes de l'audit légal 26

II. Les missions du commissaire aux comptes et caractéristiques de son intervention 29

1/ La nomination d'un commissaire aux comptes 29

2/ Les missions du CAC 30

3/ Les caractéristiques de l'intervention du CAC 31

III. L'audit externe et autres disciplines similaires 35

1/ L'audit externe et l'audit interne 35

2/ L'audit externe et le contrôle interne 36

3/ L'audit externe et le contrôle de gestion 36

4/ L'audit externe et le conseil 37

Section 03 : La formulation de la démarche d'audit 37

I. La démarche de l'audit 37

1/ La phase préparatoire 38

2/ La phase de réalisation 38

3/ La phase de conclusion 38

II. Les risques liés à la mission du commissaire aux comptes 39

1/ Définition de risque 39

2/ Les différents risques liés à la mission d'audit des comptes 42

III. Les incidences des risques liés à la mission du CAC 45

CHAPITRE II : LA CERTIFICATION DES COMPTES 47

Table de matières

Section 01 : généralités sur la certification des comptes	47
I. Définition de la certification des comptes	47
II. Les types de certifications	48
1/ Certification sans réserve	48
2/ Certification avec réserves	49
3/ Refus de certification	49
III. Utilité de la certification des comptes	50
Section 02 : outils de certification des comptes	50
I. L'observation physique	50
II. Demande d'information	51
III. La confirmation directe	52
IV. L'examen des documents	53
V. Le contrôle arithmétique	54
VI. Analyses, estimations, rapprochements et recoupements	55
VII. Examen analytique	55
VIII. Informations verbales obtenues des dirigeants et des employés de l'entreprise	56
Section 03 : les étapes de la certification des comptes et d'élaboration du rapport d'audit	56
I. Étape 01 : Prise de connaissance générale et planification de la mission	56
1/ Informations générale:	57
2/ Identification des zones de risques	60
3/ Détermination du seuil de signification	61
4/ Planification de la mission	62
II. Étape 02 : Appréciation du contrôle interne	64
1/ Généralités sur le contrôle interne	65
2/ Objectif de l'appréciation du contrôle interne	65
3/ Périmètre classique de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier	66
4/ Source d'informations	67
5/ Étapes de l'appréciation du contrôle interne	67
III. Étape 03 : Le contrôle des comptes	71
1/ Contrôle de validité à travers les documents comptables	74
2/ Contrôle de validité à travers les comptes du bilan et résultat	75
IV. Étape 04 : les travaux de fin de mission	80
1/ Analyse et recherche des événements postérieurs à la clôture de l'exercice	80
2/ Élaboration de la note de synthèse et la présentation aux dirigeants de la lettre d'affirmation.	81
V. Étape 05 : rédaction du rapport d'audit	82
1/ Le rapport général	82
CONCLUSION GENERALE	89
RESUME	90
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	
BIBLIOGRAPHIE	
TABLE DE MATIERES	