

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
financières et comptabilité.**

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

**L'APPROCHE PAR LES RISQUES ET L'AUDIT
CONTRACTUEL : DÉMARCHE ET VISION**

**CAS : CABINET DE COMMISARIAT AUX COMPTES ET
D'EXPERTISE COMPTABLE**

Réalisé par :

MEZIANI Anouar

Encadreur :

Pr DAHIA Abdelhafid

Lieu de stage : Cabinet de commissariat aux comptes et d'expertise comptable BATNA

Période du stage : du 10/02/2019 au 21/03/2019

2018-2019

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
financières et comptabilité.**

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

**L'APPROCHE PAR LES RISQUES ET L'AUDIT
CONTRACTUEL : DÉMARCHE ET VISION**

**CAS : CABINET DE COMMISARIAT AUX COMPTES ET
D'EXPERTISE COMPTABLE**

Réalisé par :

MEZIANI Anouar

Encadreur :

Pr DAHIA Abdelhafid

Lieu de stage : Cabinet de commissariat aux comptes et d'expertise comptable BATNA

Période du stage : du 10/02/2019 au 21/03/2019

2018-2019

Remerciements

En guise de reconnaissance, je tiens à témoigner mes sincères remerciements à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin au bon déroulement de mon stage de fin de cycle et à l'élaboration de ce modeste travail.

En premier lieu, je remercie infiniment mon encadreur Pr DAHIA, au niveau de l'école supérieure de commerce pour ses orientations, ses conseils et son esprit critique qui ont contribué à faciliter l'élaboration de cette recherche.

Mes remerciements vont également à tout le personnel du cabinet, leur accueil et leur esprit d'équipe. En particulier Mr SACI CHERIF, commissaire aux comptes, pour m'avoir ouvert les portes du cabinet, il s'est toujours montré à l'écoute et très disponible tout au long de la réalisation de ce mémoire, ainsi pour l'inspiration, l'aide et le temps qu'il a bien voulu me consacrer.

Enfin, je n'oserai oublier de remercier tout le corps professoral de notre école ESC-Alger, pour le travail énorme qu'il effectue pour nous créer les conditions les plus favorables pour notre formation.

Dédicaces

Je tiens à dédier ce mémoire à :

Mes chers parents qui ont été le pilier essentiel de
mon éducation

Ma sœur et mon frère et toutes la famille sans
exception

Mes collègues GHILANI Abdelkhabir, DEFFAF
Khaled, HABITOUCHE Chemseddine

À ma deuxième famille de l'ESC

Liste des tableaux

Tableau 1 : L'évolution de l'objet d'audit à travers le temps	3
Tableau 2 : Comparaison entre l'audit légal et contractuel	8
Tableau 3 : Comparatif entre audit interne et externe.....	9
Tableau 4 : Les composant du risque d'audit	31
Tableau 5 : Fiche signalétique du cabinet.....	57
Tableau 6 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation incorporelle	74
Tableau 7 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation corporelles..	74
Tableau 8 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisations en cours	75
Tableau 9 : Les mouvements de l'exercices des immobilisations	76
Tableau 10 : Rapprochement entre le solde calculé et la comptabilité.....	77
Tableau 11 : Le rapprochement entre BG et le fichier des immobilisations des acquisitions.	80
Tableau 12 : Rapprochement des amortissements de la BG avec le fichier	81
Tableau 13 : Revue analytique horizontale et verticale du poste créances et emplois assimilé	82
Tableau 14 : Les mouvements des créances de l'exercice.....	83
Tableau 15 : Les créances envers les collectivités publiques non-recouvrées.....	84
Tableau 16 : Les créances envers les administrations publiques non-recouvrées	85

Listes des figures

Figure 1 : Les composants du risque d'audit	30
Figure 2 : Les étapes relatives à l'acceptation et maintien de la mission	37
Figure 3 : La démarche adopté par l'auditeur	44
Figure 4 : L'organigramme du cabinet.....	58
Figure 5 : Les différentes phases de la méthodologie du cabinet	60
Figure 6 : La description des différentes phases du cabinet.....	61

LISTES DES ABREVIATIONS

Liste des abréviations

Abréviations	Signification
ISA	International Standards on Auditing
NAA	Normes Algériennes d'Audit
J.C	Jésus-Christ
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
OEC	L'Ordre des Experts Comptables Français
CNCC	la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes
CAC	Commissaire Aux Comptes
SARL	Société A Responsabilité Limité
SNC	Société au Nom Collectif
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
ONEC	L'Ordre Nationale des Experts Comptables
ISQC	Norme International De Contrôle Qualité
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
NEP	Normes d'Exercice Professionnel
RI	Risque inhérent
RNC	Risque de non contrôle
RND	Risque de non-détection liée à l'audit
I.C.C.A	Institut Canadien des Comptables Agréés
R.A.A	Risque d'Audit Acceptable

LISTES DES ABREVIATIONS

RNDP	Risque de non-détection Planifié
TCO	tableau comparatif des offres
BG	Balance Générale
VB	Valeur Brut
SPA	Société Par Action
MP	matières premières
CUMP	Cout Unitaire Moyen Pondéré
VO	Valeur d'Origine
SCF	Système Comptable et Financier
PDG	Président de Direction Générale
DRH	Direction des Ressources Humaines
DOT	Dotation
Amorti	Amortissement
VNC	Valeur Net Comptable
PV	Procès verbale
BG	Balance Générale
DA	Demande d'Achat
CI	Contrôle Interne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Sommaire

Introduction générale.....	A
Chapitre 1 : l’approche théorique de l’audit.....	1
Section 01 : Généralité sur l’audit contractuel	3
Section 02 : La normalisation internationale de la profession d’audit.....	13
Section 03 : Les normes algériennes d’audit NAA	17
Chapitre 2 : l’organisation d’une mission d’audit contractuel selon l’approche par les risques.....	24
Section 01 : L’approche par les risques et la conception du risque d’audit	26
Section 02 : Le déroulement d’une mission d’audit selon approche par les risques.....	36
Chapitre 03 : analyse des procédures d’évaluation des risques par le cabinet d’audit.....	55
Section 01 : Présentation de l’organisme d’accueil -Cabinet d’expertise comptable et de commissariat aux comptes-	57
Section 02 : Démarche d’audit et l’application des procédures d’évaluation des risques par le cabinet.	61
Conclusion générale	91
Bibliographie.....	95
Annexes.....	99
Tables des matières	109

Résumé

L'audit en Algérie a récemment adopté une nouvelle approche, c'est une approche par les risques qui consiste à déterminer les zones les plus risquées, elle est utilisée et développée par les grands cabinets d'audits internationaux, cela a donné une valeur ajoutée à la qualité de leurs travaux d'audit, donc il semble nécessaire de mener notre étude sur l'apport de cette approche au niveau des cabinets d'audit Algériens.

Cette approche favorise l'utilisation d'un ensemble de procédures qui défient les différents risques qui peuvent survenir lors de la réalisation des travaux d'audit effectués pour la collecte des éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le professionnel d'audit fonde son opinion.

L'application récente de cette approche en Algérie, peut donner lieu à une méconnaissance d'évaluation du risque d'audit, par conséquent nous avons choisi d'analyser les procédures d'évaluation des risques qui sont appliquées par le cabinet d'accueil, à travers notre participation avec l'équipe du cabinet dans la mission d'audit au sein d'une entreprise.

ملخص

اعتمد التدقيق المحاسبي في الجزائر مؤخرًا نهجًا جديدًا، وهي طريقة حديثة تعتمد على دراسة المخاطر لتحديد المناطق الأكثر أهمية، ولقد تم استخدامها وتطويرها من قبل كبرى شركات التدقيق الدولية، مما أدى إلى تحسين جودة أعمال التدقيقية، لذلك يبدو من الضروري إجراء دراستنا حول مساهمة هذا النهج في شركات التدقيق الجزائرية. يفضل هذا النهج استخدام مجموعة من الإجراءات الصعبة كمجموعة من الأعمال المنجزة أثناء التدقيق من أجل جمع إثباتات للوصول إلى استنتاجات يستند إليها في صياغة رأيه. يؤدي التطبيق الحديث لهذه الطريقة قائمة على تقييم المخاطر في الجزائر إلى سوء فهم لتقييم مخاطر التدقيق، وبالتالي اخترنا تحليل إجراءات تقييم المخاطر التي تطبقها شركة أين سنقوم بالتربص، من خلال مشاركتنا مع الفريق في مهمة التدقيق للشركة.

Abstract

The audit in Algeria recently adopted a new approach, the risk-based approach of identifying the riskiest areas, it is used and developed by the major international auditing firms, and this has given value to add to the quality of their audit work so it seems necessary to conduct our study on the contribution of this approach to Algerian audit firms.

This approach favors the use of a set of challenging procedures as a set of work performed during the audit in order to gather the elements to reach conclusions from which the auditor bases his opinion.

The recent application of this approach in Algeria, gives rise to a misunderstanding of audit risk assessment, therefore we have chosen to analyze the risk assessment procedures that are applied by the firm of audit, through our participation with the firm team in the audit mission of the company.

Introduction générale

INTRODUCTION GENERALE

Le secteur économique du pays est basé essentiellement sur le bon fonctionnement des entreprises qui cherchent principalement à maximiser leur rentabilité, le souci des dirigeants est de bien gérer leurs entreprises et de s'assurer de leur pérennité, alors que les actionnaires cherchent à avoir un maximum de gain, même en utilisant des moyens illégaux.

L'actualité nous renseigne sur les scandales financiers connus tant en Algérie avec le cas le plus important de KHALIFA banque que dans le monde avec le cas célèbre ENRON en 2001 aux Etats Unis qui a conduit à la mise en liquidation de l'entreprise et de la fermeture du cabinet d'audit complice.

De ce fait l'audit comptable et financier constitue l'un des instruments de contrôle pour atténuer les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés, et qu'on peut définir comme étant un processus de contrôle des comptes établis par l'entreprise en vue de les doter d'une assurance raisonnable, et pour qu'elle assure que ses états financiers ne présentent pas des anomalies significatives susceptibles de remettre en cause l'image de l'entreprise. Pour mener cette mission, le professionnel d'audit suit l'approche par les risques.

L'approche d'audit par les risques (ISA200 et NAA200) permet d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas des anomalies significatives, elle garantit un niveau élevé d'assurance, mais non absolue et de formuler une opinion motivée sur la régularité, la sincérité, la conformité et l'image fidèle des états financiers des entreprises pour fidéliser les actionnaires et attirer les investisseurs.

L'Algérie s'est engagée dans un vaste programme de réforme de la comptabilité d'entreprise et de l'Etat, avec respectivement l'instauration du nouveau système comptable financier, SCF, inspiré du référentiel comptable international IAS-IFRS et l'élaboration des Normes Algériennes d'Audit NAA inspirées des normes ISA, le référentiel international d'audit élaboré par l'IFAC. En effet, il va de soi qu'un référentiel comptable fondé sur un référentiel international se doit d'être audité selon un référentiel international. Le but d'un audit d'état financier dans les normes algérienne d'audit NAA est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers par l'expression d'une opinion de l'auditeur selon laquelle les états financiers sont établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable par l'entité tout en adaptant une approche d'évaluation des risques.

INTRODUCTION GENERALE

Vu l'importance et l'utilité de la fonction d'audit dans la fiabilité de l'information financière et comptable, nous avons choisi comme travail de recherche le thème suivant :

« L'approche par les risques et l'audit contractuel : démarche et vision »

Cette dernière approche, nécessite que le travail d'audit soit correctement planifié afin que la mission d'audit soit réalisée de manière efficiente sur les différents cycles de l'entreprise, c'est pourquoi nous avons dégagé de cet objet la problématique suivante :

« Quelle est l'apport de l'approche par les risques sur le niveau d'assurance ainsi que l'efficacité et la qualité d'audit ? »

Afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique, nous nous sommes posés les questions suivantes :

- Qu'est-ce qu'un audit contractuel ? et quel est son objectif ?
- Quelle est la conception du risque d'audit et ses composants ?
- Quelle est la démarche de la mission d'audit contractuel adoptée par le cabinet d'audit, selon l'approche par les risques ? et comment s'organise-t-elle ?

Aussi, nous avons posé les hypothèses suivantes :

- Une bonne évaluation du contrôle interne est suffisante pour bien mener la mission d'audit contractuel selon l'approche par les risques.
- L'adoption de l'approche par les risques permet la réduction du risque de non détection liée au professionnel d'audit.
- L'application correcte et efficace de la démarche d'évaluation des risques par le cabinet d'audit.

Afin de répondre à notre problématique et confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons opté pour une méthode descriptive et analytique, afin de présenter les concepts théoriques sur l'audit des états financiers d'une part, et d'analyser les situations réelles lors d'une mission d'audit au sein d'une entreprise d'autre part.

Pour notre partie théorique nous avons procédé par recherche bibliographique joignant ouvrages et réglementations, manuels des procédures, du fait du caractère de notre recherche. Pour la mise en œuvre de notre cas pratique, nous avons eu recours à des entretiens, au niveau

INTRODUCTION GENERALE

de l'entreprise auditée. Nous avons procédé par la méthode de l'observation participante car nous avons pris part à la mission en tant qu'auditeur assistant.

Pour développer l'axe essentiel de notre objet de recherche et afin de répondre à la problématique et les sous questions, nous avons divisé notre travail en trois chapitres :

Dans le premier chapitre, on va traiter l'approche théorique de l'audit et des généralités sur l'audit contractuel.

Le deuxième chapitre traite l'approche par les risques dans son cadre théorique ainsi que les différents types du risque d'audit qui peuvent influencer l'opinion du professionnel d'audit puis on va présenter la démarche et les différentes étapes à suivre pour réaliser une mission d'audit dans le cadre d'un audit contractuel selon cette approche

Enfin dans le troisième chapitre, nous allons présenter un cas pratique au sein d'une entreprise, relatif à notre thème. Ce chapitre est consacré à l'illustration pratique d'une mission d'audit dans le cadre d'audit contractuel selon l'approche par les risques, adoptée par le cabinet d'accueil, afin de faire des recommandations suite aux constatations relevées.

Chapitre 1 : l'approche théorique de l'audit

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

L'audit est un mot très vaste qui est apparu depuis des milliers d'années, pour s'assurer de l'exactitude des transactions économiques, Progressivement, le terme a connu une extension, en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser. Tous ces bienfaits associés au mot « audit » ont fortement contribué à son développement et à sa généralisation, ce qui a amené Power (2005)¹ à écrire que nous vivons dans « la société de l'audit ».

Après les scandales qui ont mis en cause la crédibilité de l'audit externe : ENRON en 2001, WORDCOM, PALMAT et EL KHALIFA en Algérie et qui étaient principalement dus au problème d'agence c'est-à-dire à la divergence entre les dirigeants et les actionnaires, nous avons assisté à la mise en place de nouvelles exigences réglementaires pour les auditeurs qui les obligent à être de plus en plus performants et compétents. Les lois Sarbanes Oxley aux USA, les lois de sécurité financière en France et les normes d'audit NAA en Algérie, viennent étayer, si besoin en était, la nécessité de mettre de la rigueur dans l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous énumérerons les notions essentielles de l'audit comptable et financier conduisant à la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes.

Ensuite, il convient de jeter un vif aperçu sur les normes professionnelles de l'audit externe que l'auditeur doit respecter dans une mission d'audit soit les ISA à échelle internationale ou les NAA en Algérie.

¹ Power M, *la société de l'audit, édition la découverte, Paris, 2005.*

Section 01 : Généralité sur l'audit contractuel

1. Les origines historiques de l'audit :

Le terme audit provient du latin « audire » qui signifie écouter, c'est une notion qui est utilisée dans de multiples sens : écouter (audition d'un témoin), vérifier (audition des comptes), conseiller (auditeur de nonciature) ou encore dans le sens d'instruction judiciaire (auditeur de rote). Mais son sens originel reste celui d'écouter du fait que les romains l'employaient pour désigner un contrôle sur la gestion des provinces au nom de l'empereur.

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).

Le tableau ci-dessous récapitule l'évolution de l'audit à travers le temps :

Tableau 1 : L'évolution de l'objet d'audit à travers le temps

Période	Prescripteurs de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant J.C à 1700	Rois, Empereur, église et états	Clercs, Ecrivains.	- Punir les voleurs pour les détournements de fonds. - Protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux, et actionnaires.	Comptable.	- Réprimer la fraude. - punir les fraudeurs. - Protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats et Actionnaires.	Professionnels de la comptabilité et juristes.	- Eviter les fraudes et les erreurs. - Attester la fiabilité du bilan.
1900 à 1940	Etats et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	- Eviter les fraudes et les erreurs. - Attester la fiabilité des états financiers historiques.
1940 à 1970	Etats, banques et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	- Attester la sincérité et la régularité des états financiers.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

1970 à 1990	Etats, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	- Attester la qualité de contrôle interne et le respect des normes d'audit.
A partir de 1990	Etats, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et du conseil.	- Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes internationales. - Protection contre la fraude internationale.

Source : Lionel Colin et Gérard Valin, *Audit et contrôle interne*, Série Dalloz, 1992, 4ème édition, page 22.

2. Définition de l'audit :

Selon l'IFACI l'audit est définie comme suite « L'audit est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer la valeur ajoutée. »²

« L'audit est un examen fait par un professionnel compétant et indépendant en vue de l'expression d'une opinion motivée sur la régularité, la sincérité, et l'efficacité d'une information ou d'une entreprise par référence à des critères de qualité. »³

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

Globalement, on peut donc définir l'audit comme étant, l'examen auquel procède un professionnel compétent, selon des normes préalablement établies, en vue de découvrir les failles et les anomalies, afin de mettre en place les procédures de correction nécessaire, et cela par des méthodes précises. Et enfin à communiquer le résultat aux utilisateurs intéressés.

² <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-internes>. (Consulté le 19/01/2019 à 10h00)

³ PERROTIN, (R), SOULET, (F) et PASERO, (J.G) : *le manuel des achats : Processus. Management. Audit*, les éditions d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P.333.

⁴ DAIBOUN-SAHHEL, (Meriem) : *la pratique de l'audit interne en Algérie, mémoire de master en finance et comptabilité et comptabilité*, Ecole Supérieur Algérienne des Affaires, Alger, 2009, p38.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

3. La typologie de l'audit :

3.1.L'audit financier et comptable :

De nombreux organismes et auteurs se sont attachés à définir l'audit financier et comptable, nous allons rappeler les définitions données par « International Federation of Accounts » (IFAC), la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), l'Ordre des Experts Comptables (OEC).

Selon l'IFAC : « L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel »⁵

Selon le CNCC : L'audit financier consiste en « une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. »⁶

Selon l'OEC : « L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les états financiers d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège »⁷

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

« L'audit financier et comptable est le processus qui permet de vérifier la fidélité et la conformité des états financier d'entreprise, cette opération doit être faite par un professionnel soit interne ou externe à l'entreprise et qui doit exprimer une opinion motivée à la fin de cette mission ».

Les auditeurs externes sont traditionnellement regroupés en deux catégories : les experts comptables et les commissaires aux comptes, à ceux-ci il convient d'ajouter les auditeurs

⁵ <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>, (consulté le 19/01/2019 à 17h45)

⁶ <https://doc.cncc.fr/docs/services-autres-que-la-certifica> (consulté le 19/02/2019 à 19h12)

⁷ <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/503123/audit-comptable-et-financier> (consulté le 19/03/2019 à 04h19)

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

externes du secteur public Inspecteurs généraux des finances, Magistrats de la Cour des comptes, Inspecteurs des services fiscaux et la Commission bancaire ainsi que les auditeurs des cabinets d'audit.

- **Les objectifs de l'audit financier :**

L'objectif principal de l'audit financier et comptable est la certification des comptes annuels de l'entreprise. Et cela sur la base de trois critères⁸ :

- **La régularité** : Les informations financières puissent être lues et comprises par toutes ses utilisateurs, ainsi que leur traitement comptable doit être conforme aux règles, et principes comptables appliquées ;
- **La sincérité** : Évaluation correcte et juste des valeurs comptables et appréciation raisonnable des risques et des dépréciations ;
- **Image fidèle** : Le respect des règles et principes admis, Les faits traduits au travers de l'information financière doivent refléter fidèlement la réalité financière de l'entreprise ;

L'audit financier externe se concrétise dans deux situations distinctes :

3.1.1. L'audit financier légale :

L'audit légal est l'activité où « les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier valeurs et documents comptables de la société en vigueur. Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas et dans les documents adressés aux actionnaires avec la situation financière et les comptes annuels »⁹

D'après cette définition, on peut donc le définir comme étant un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires (aboutissant à l'élaboration d'un rapport spécial). De surcroît, l'audit légal est un contrôle exercé par des professionnels indépendants et dont la finalité est de certifier que les

⁸ https://www.memoireonline.com/08/13/7313/m_Importance-de-lanalyse-du-risque-dans-la-demarche-du-commissaire-aux-comptes16.html. (Consulté le 20/01/2019 à 11h09).

⁹ DANIEL BATUDE, *Audit Financier et comptable*, NATHAN, Paris, 1997, P11.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de l'exercice ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

3.1.2. L'audit contractuel :

Les membres de direction dans l'entreprise ou des tiers intéressés peuvent faire appel à des auditeurs indépendants externes pour se faire un accord dans un contrat afin de couvrir des besoins spécifiques qu'il soit ponctuel ou récurrent

L'audit contractuel est une mission « ouverte » qui vous permet de bénéficier de services à forte valeur ajoutée dans les domaines suivants¹⁰ :

- L'évaluation d'entreprise dans le cadre de vos opérations de croissance externe ou de restructuration (y compris si la société cible a déjà un Commissaire aux comptes) ;
- L'analyse de la qualité de votre système d'information : pour le sécuriser et améliorer sa fiabilité ;
- L'évaluation d'actifs ou passifs : dans le cadre d'opérations ciblées ;
- L'évaluation de risques spécifiques etc... ;

- Le professionnel encadré pour l'audit contractuel :

En principe, l'audit contractuel est assuré par un expert-comptable qui peut également être commissaire aux comptes. Bien qu'il n'intervienne pas dans le cadre d'un audit légal, il doit respecter les normes de travail de la profession et de son Code de déontologie.

L'auditeur doit avoir une certaine compétence professionnelle (formation diplômante et expérience professionnelle).

Il doit également utiliser une méthodologie, des techniques et des outils pour mener à bien sa mission. La méthode d'évaluation doit être appropriée à la taille, au métier, et au contexte de l'entreprise et de l'opération envisagée (fusion, restructuration...).

L'audit contractuel est encadré dans le contrat entre le client et l'auditeur. En effet, l'audit contractuel est externe et réalisé à la demande d'une entreprise, pour des fins qui sont définies dans le contrat avec l'auditeur¹¹.

¹⁰ <http://www.sofirex.fr/nos-missions/quest-ce-que-laudit-contractuel>, (02/01/2019;13h40)

¹¹ <https://qualite.ooreka.fr/astuce/voir/635467/audit-contractuel>, (02/01/2019;14h00)

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

- Les raisons du recours à l'audit contractuel :

Généralement l'appel aux auditeurs externes pour une mission contractuelle ait existence dans le cas où les intéressés voient devant un événement important dans la vie de leur entreprise, et parmi ces événements on peut citer¹² :

- L'entité auditée n'a pas de CAC et souhaite s'assurer de la fiabilité de ses comptes dans une mission similaire de la mission du CAC ;
- L'auditeur contractuel jouit d'une compétence importante qui lui permet d'accomplir n'importe quelles spécificités de la mission que l'entreprise voudrait lui confier ;
- L'opinion de l'auditeur est importante car elle jouit d'un prestige particulier ;
- Un tiers exige un contrôle particulier, par exemple une banque exige un certain contrôle au demandeur du prêt avant l'octroi de e dernier ;

- Objectif de l'audit contractuel :

Comme étant l'un des types de l'audit financier et comptable, les objectifs de l'audit contractuel sont presque les mêmes que ce dernier.

L'objectif de l'audit financier est d'analyser et d'évaluer les méthodes conduisant à l'élaboration des états financiers¹³ pour pouvoir apporter une certaine crédibilité aux états financiers et renforcer leur fiabilité.

Le tableau suivant représente une comparaison entre l'audit légal et contractuel :

Tableau 2 : comparaison entre l'audit légal et contractuel

<u>Audit l'égal</u>	<u>Audit contractuel</u>
<ul style="list-style-type: none">- Mission définie par des textes légaux (conditions de la désignation du CAC et l'exercice de sa mission).- Strict respect des règles légales et déontologiques.- Aboutit à la certification des comptes annuels.	<ul style="list-style-type: none">- Mission menée dans le cadre d'un contrat entre un cabinet d'audit et l'entreprise auditée.- Strict respect des clauses de la lettre de mission.- Aboutit à un rapport final et synthèse de recommandations.

Source : élaboré par nous même

¹² ALAIN MIKOL, *les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, édition : ORGANISATION, 1999, P15.

¹³ GERALD VALIN, *OP-CIT*, P166

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

3.2.L'audit interne (l'audit opérationnel) :

Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle internes), « 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 contribuer à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »¹⁴

En Algérie, la fonction de l'audit interne était mal connue jusqu'au 12/01/1988 d'où il y a eu la promulgation de la loi n°88-01. L'article 40, de cette loi précitée est stipulé que « les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et renforcer des structures d'audit d'entreprise et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion »¹⁵.

L'audit opérationnel est considéré comme un outil de gestion qui est reparti en deux types¹⁶:

- **Audit de gestion :**

Son objectif est d'évaluer les performances de l'entité par rapport à son environnement. Et évaluer également les méthodes et les instruments de gestion et les conditions d'exploitation.

- **Audit d'organisation :**

Son objectif est d'évaluer les structures, les procédures et les systèmes d'information de l'entité.

Le tableau suivant représente une comparaison entre l'audit interne et externe :

Tableau 3 : Comparatif entre audit interne et externe

Critère de comparaison	Audit interne	Audit externe
Domaine d'intervention	S'étend à l'ensemble des procédures du système d'information de l'entreprise, il porte aussi bien sur le domaine	A toujours été considéré a tort comme exclusivement étroit au seul domaine comptable et financier. Le développement de la

¹⁴ Définition approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'IFACI. Traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA, the Institute OF Internal Auditors, le 2 juin 1999)

¹⁵ La loi n°88-01. L'article 40

¹⁶ Francis LEFEBVRE, *Momento : audit et commissariat aux comptes*, Francis LEFEBVRE, 2006, p393

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

	comptable que sur toutes les autres fonctions de l'entreprise (qualité, ressources humaines, juridique etc....).	fonction d'audit externe a favorisé son extension aux autres fonctions (juridique, sociale,...).
Niveau d'analyse	S'intéresse à un niveau de détail qui permet d'analyser les résultats intermédiaires.	S'établit selon une démarche qui, bien que très proche de celle de l'audit interne, reste à un niveau global d'analyse.
Objectifs	Est responsable vis-à-vis de la direction générale, du bon fonctionnement des procédures comptables et administratives de l'entreprise car agissant pour son compte. On dit souvent que l'audit interne à une obligation de résultat. Toutefois, sur cette question les avis des professionnels de la fonction restent très partagés.	mandaté par les actionnaires, dans le cadre des audits, légaux ou contractuels, il leur rend compte et, est tenu à une obligation de moyens pour la réalisation de sa mission.
Niveau d'indépendance	est une fonction permanente qui dépend de l'entreprise, l'auditeur interne doit veiller à la sécurité du patrimoine de l'entreprise et le respect des procédures de gestion.	c'est une fonction ponctuelle ne dépendant pas de l'entreprise, l'auditeur externe veille à la bonne application des règles communes à toutes les entreprise d'autant qu'il doit veiller à la sécurité des biens des actionnaires.

Source : DROUIS Salima : la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques, thèse de magister, ORAN, 2010, p13.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

4. Les assertions d'audit :

4.1. Définition des assertions d'audit :

Les assertions d'audit sont les critères dont la réalisation conditionne la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes¹⁷.

Selon la norme ISA 315 paragraphe 5 (a): « Assertions – Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir »¹⁸.

L'auditeur, tout au long de sa mission, doit s'assurer que les transactions et les éléments qui constituent les comptes répondent à un ou plusieurs assertions d'audit. Il s'agit également de critères que doivent appliquer ceux qui élaborent les états financiers. On les appelle aussi des assertions sous-tendant les états financiers.

4.2. Description des assertions :

L'ISA 500 énonce que l'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires. L'auditeur prend en considération les assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles qui peuvent survenir et, de cette façon, il définit des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés. Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes¹⁹:

- **Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée :**
 - **Survenance** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés ;

¹⁷ Norme d'exercice professionnel n°500, correspond à l'adaptation de la norme ISA 500 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace la norme « 2-401. Éléments probants » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

¹⁸ Les normes internationales d'audit, ISA 315 paragraphe 4 (a).

¹⁹ Résumé du Guide IFAC pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises Préparé par Hechmi Abdelwahed Expert-Comptable Membre du SMPC ; pg10.11

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

- Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
- Imputation comptable (classification) : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés ;

- **Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :**
 - Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
 - Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
 - Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
 - Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée ;

- **Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers :**
 - Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
 - Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
 - Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects ;

Section 2 : La normalisation internationale de la profession d'audit

De nombreux scandales financiers ont frappé le monde connu tant en Algérie avec le cas le plus important de KHALIFA que dans le monde avec le cas célèbre ENRON en 2001 aux Etats Unis qui a conduit à la mise en liquidation de l'entreprise et de la fermeture du cabinet d'audit complice.

Ces scandales ont mis en cause la crédibilité de la profession de l'audit externe. Ce qui a conduit l'IFAC à établir de nouveaux dispositifs qui permettent d'assurer la transparence des procédures d'audit externe et d'éviter tous types de risques d'irrégularité au sein des entreprises, avec l'introduction de l'approche par les risques.

1. Les organismes de normalisation :

1.1.L'IAASB :

L'IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board), un comité permanent de l'IFAC (international Federation of accountants) a reçu expressément la mission de publier, au nom du conseil de l'IFAC, des recommandations sur l'audit et les missions s'y rattachant.

Cette organisation, créée en 1977 a pour objectif d'œuvrer pour le développement et l'avancement d'une profession comptable mondiale et pour l'harmonisation de ses recommandations.

L'autorité des normes de l'IFAC, dans un pays où existe une organisation professionnelle membre, s'exprime ainsi²⁰ :

- Si les normes d'audit locales coïncident avec les normes de l'IFAC, le respect des normes locales assure automatiquement la conformité aux normes de l'IFAC ;
- Si, sur un sujet particulier, existent des différences ou des contradictions entre la réglementation locale et une norme internationale, l'organisation professionnelle nationale devra promouvoir la mise en application aussi rapide et complète que possible de la norme internationale.

Le cadre de référence pour les recommandations internationales sur l'audit et les missions connexes publié par l'IAASB, décrit les services que peut rendre un auditeur en matière d'examen d'états financiers et distingue les six types de missions suivantes:

²⁰ <https://fr.slideshare.net/rabahparadise2/les-normesdelauditfinancier-23951810> (Publié le 5 juillet., 2013 consulté le 25/01/2019 à 16 :38h)

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

- La mission d'audit ;
- La mission d'examen limité (ISA 910) ;
- La mission d'examen sur la base de procédures convenues (ISA 920) ;
- La mission de Compilation (ISA 930) ;
- Les missions d'audit spéciales (ISA 800) ;
- L'examen d'informations prévisionnelles (ISA 810) ;

1.2. La Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes CNCC:

La Chambre Nationale des Commissaires aux comptes regroupe l'ensemble des Commissaires aux comptes régulièrement inscrits et est régie par la loi n° 10-01 du 29 Juin 2010, le décret n° 11-26 du 27 Janvier 2011 fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil national de La Chambre Nationale des Commissaires aux comptes.

Le Conseil national est composé de neuf (09) membres élus par l'Assemblée générale parmi les membres agréés et inscrits au tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux comptes.

Le conseil coordonne ses activités avec le Ministre chargé des Finances qui nomme un représentant au sein du Conseil²¹.

Les Normes édictées par la Chambre nationale des commissaires aux comptes comportent les ensembles suivants :

- Dispositions relatives à l'exercice des missions ;
- Mission d'audit ;
- Mission d'examen Limité ;
- Interventions définies par la convention ;
- Vérifications et Informations Spécifiques ;
- Interventions définies par la loi et le Règlement ;
- Missions particulières confiées au commissaire aux Comptes ;

1.3. L'Ordre Nationale des Experts Comptables ONEC :

« L'Ordre des Experts comptables Algériens regroupe l'ensemble des Experts comptables régulièrement inscrits et est régi par la loi n° 10-01 du 29 Juin 2010, le décret n° 11-25 du 27

²¹ <https://cn-cncc.dz/qui-sommes-nous/> (Consulté le 20/01/2019 à 14h47)

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

Janvier 2011 fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil national de l'Ordre des Experts comptables »²².

- **Attributions du ONEC :**

« Les attributions du conseil national de l'ordre national des Experts comptables sont définies par l'article 4 du décret exécutif n°11-25 du 27 Janvier 2011. Le Conseil est chargé notamment»²³ :

- D'administrer et de gérer les biens meubles et immeubles de l'ordre national des experts comptables ;
- D'arrêter les comptes annuels à la fin de chaque exercice et les soumettre à l'assemblée générale annuelle accompagnée de l'état d'exécution du budget de l'année et du projet de budget de l'exercice suivant ;
- De recouvrer les cotisations professionnelles décidées par l'assemblée générale ;
- D'assurer la vulgarisation, la publication et la diffusion des résultats des travaux relatifs au domaine couvert par la profession ;
- D'organiser des séminaires de formation en relation avec les intérêts de la profession ;

2. Les normes internationales d'audit :

2.1. Les ISA (International Standard on Accounting)

Il s'agit des normes publiées en Octobre 2003 par l'IFAC concernant la norme internationale de contrôle qualité ISQC1 (Norme International De Contrôle Qualité 1) ainsi que les normes internationales d'audit ISA (voir annexe1), appelées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et aux services connexes.

Les différents textes révisés sont approuvés au moins par les trois quarts des membres disposant d'un droit de vote à l'IAASB, ils sont publiés sous forme de norme internationale (appelée *International Standard of Auditing, ISA*) et entrent en vigueur à compter de la date précisée de leurs publications. Les principales normes utilisées par les auditeurs pour bien mener sa mission d'audit et assurer toute la crédibilité au rapport de la mission et les recommandations qui y figurent, sont²⁴ :

²² <http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-23-16> (publié le 07/02/2016 consulté le 25/01/2019).

²³ <http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-23-16> (publié le 07/02/2016 consulté le 25/01/2019).

²⁴ <https://fr.slideshare.net/rabahparadise2/les-normesdelauditfinancier-23951810> (Publié le 5 juillet, 2013 consulté le 25/01/2019 à 16 :51h)

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

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

2.2.Code d'éthique ou de déontologie

« Le code de déontologie des professionnelles comptables, a été publié par l'IESBA de l'IFAC en juillet 2009. l'IESBA élabore et publie dans l'intérêt général des normes de déontologie et des textes complémentaires de très grande qualité à l'usage de professionnel comptables du monde entier »²⁵.

Ce code comprend 3 parties ²⁶:

Partie A : fixe les principes fondamentaux de déontologie professionnelle applicable à l'ensemble de la profession comptable, et propose un cadre conceptuel permettant l'application de ces principes. Les professionnelles sont tenues d'appliquer ce cadre afin d'identifier les menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux, d'évaluer l'importance des menaces ayant été identifiées, et pour mettre les sauvegardes afin de les éliminer ou de les réduire. Les principes fondamentaux sont :

- Intégrité :
- Objectivité :
- Compétence et diligence professionnelles ;
- Confidentialité ;
- Comportement professionnel ;

Et selon l'ISA 200 : « l'auditeur doit conduire et réaliser un audit selon les normes internationales, il doit respecter le code d'éthique professionnelle publié par l'IFAC ».

La partie B et C : indiquent la façon dont le cadre conceptuel s'applique dans certaines situations.

²⁵ Farida BENGHEZAL: *La démarche du commissariat aux comptes en Algérie Étude de cas : SARL PEINTURE MIDY II, mémoire de master en finance et comptabilité, Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, Alger, 2016, P19.*

²⁶ Code de déontologie des professionnelles comptables, révisé en juillet 2009, new York, p7.

Section 03 : Les normes algériennes d'audit NAA

1. Les Normes Algériennes d'Audit NAA :

C'est dans le cadre de la volonté politique de l'Algérie de réformer en profondeur la pratique de l'audit financier par un encadrement juridique approprié, qu'un groupe ad-hoc de professionnels de l'audit, placé sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité, CNC, s'attèle depuis juin 2011 à la confection des normes algériennes d'audit, les NAA »²⁷.

L'influence des normes internationales sur la normalisation, nationale en Algérie se fait également en matière d'audit financier. Par trois décisions n°2 du 4 février 2016, n°150 du 11 octobre 2016 et n°23 du 15 mars 2017 du Ministre des finances, Algérie a élaboré douze nouvelles normes d'audit appelées Normes Algériennes d'Audit et très fortement inespéré des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC, qui se présentent comme suit ²⁸:

1.1.Décision n°150 du 11 Octobre 2016 du Ministre des finances :

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algérienne d'Audit ci-après: La Norme Algérienne de Audit 300 « Planification un audit d'états financiers », 500 « Eléments probants », 510 « Missions d'audit initiales- soldes d'ouverture » et la Norme Algérienne d' Audit 700 « Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers »²⁹ :

1.1.1. La Norme Algérienne de' Audit 300 « Planification un audit d'états financiers » :

- Champ d'application

La norme algérienne d'audit (NAA300) traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traités séparément.

²⁷ Revue Périodique de la chambre nationale des commissaires aux comptes : AUDITEUR, n°02,2014, P07.

²⁸ <http://www.cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/category/15-les-normes-algeriennes-d-audit>
(consulté le 26/01/2019 à 05h19)

²⁹ Décision n°150 du 11 octobre 2016 du Ministre des finances.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

- Objectif

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Dans ce cadre, il est tenu d'établir la stratégie d'audit et un programme de travail en fonction de la taille de l'entité et du volume des travaux réalisés.

La stratégie d'audit décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Le ou les seuils de signification retenus et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail ;
- Le programme de travail définit de manière plus détaillée la nature et l'étendue de diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission pour réduire le risque d'audit à un niveau faible et acceptable ;

1.1.2. La Norme Algérienne d'Audit 500 « Eléments probants »

- Champ d'application

La présente norme algérienne d'audit explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

Cette norme est applicable à tous les éléments probants recueillis au cours de l'audit.

- Objectifs

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

1.1.3. La Norme Algérienne d' Audit 510 « Missions d'audit initiales- soldes d'ouverture »

- Champ d'application

Cette Norme Algérienne d'Audit (NAA) traite des obligations de soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale.

Les soldes d'ouverture incluent en plus des montants présentés dans les états financiers, les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations.

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

Une mission d'audit initiale est une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente non pas fait objet d'audit, ou ont été audités par un auditeur précédent « prédécesseur ».

- Objectif :

Dans les missions initiales d'audit l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance que :

- Les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement pris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie, ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours ;
- Les méthodes comptables appropriées et reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours ;
- L'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable ;

1.1.4. La Norme Algérienne d'Audit 700 « Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers » :

- Champ d'application :

La NAA 700 traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, et la forme du contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les normes NAA, et a abouti à la formulation d'une opinion non modifiée.

Une opinion non modifiée est une opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

- Objectifs

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- Se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des probants recueillis ;
- Exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci ;

1.2.Décision n° 23 du 15 Mars 2017 du Ministre des finances :

La présente décision a pour objet de la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit ci-après : la Norme Algérienne d' Audit 524 « Procédures analytiques », 570 « Continuité de l'exploitation », 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes », et la Norme Algérienne d'Audit- 620 « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur »³⁰:

1.2.1. La Norme Algérienne d'Audit 520 « Procédures analytiques »

- Champ d'application

La présente norme traite de:

- L'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance ;
- L'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit ;
- Les procédures analytiques mises en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement comme procédures d'évaluation des risques, traitées dans la norme NAA 3151 permettent d'identifier les opérations ou événements inhabituels afin de définir les diligences requises et les modalités d'application concernant le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques ;
- Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes ;
- Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues ;

- Objectifs :

L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Il doit également concevoir et réaliser des

³⁰ *Décision n°23 du 15 Mars 2017 du Ministre des finances.*

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers.

1.2.2. La Norme Algérienne d'Audit 570 « Continuité de l'exploitation »

- Champ d'application

Cette Norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

- Objectif

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers ;
- Tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- En déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur ;

1.2.3. La Norme Algérienne d'Audit 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes »

- Champ d'application

La présente norme d'audit traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux de l'audit interne par l'auditeur externe, lorsque celui-ci estime, conformément à la norme NAA 3151, que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission.

Cette norme ne traite pas des cas où des membres individuels de l'audit interne fournissent une assistance directe à l'auditeur externe dans la réalisation de procédures d'audit.

- Objectifs

Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants:

L'APPROCHE THEORIQUE DE L'AUDIT

- Déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ;
- Si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit ;

1.2.4. La Norme Algérienne d'Audit 620 « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur »

- Champ d'application :

Cette Norme Algérienne d'Audit traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, ainsi que des modalités de prise en compte des conclusions de l'expert.

Cette Norme ne traite pas des cas où :

- Des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou obtient un avis d'une personne physique ou d'une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme NAA 220 ;
- De l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction) qui est traitée dans la Norme NAA 500 ;
- Expert désigné par l'auditeur – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

- Objectifs :

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

- Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ;
- Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit ;

Conclusion

D'après le développement de ce chapitre, nous avons énuméré l'essentiel sur l'audit comptable et financier conduisant à la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes, nous avons traité l'historique de l'audit ainsi que la définition de l'audit financier : contractuel et légal,

Ensuite, nous avons jeté un vif aperçu sur les normes professionnelles de l'audit externe que l'auditeur doit respecter dans une mission d'audit, soit les ISA à échelle internationale ou les NAA en Algérie.

Dans le chapitre qui suit nous allons examiner le déroulement d'une mission d'audit contractuel, de sa préparation à sa finalité à savoir la certification des comptes de l'entreprise et l'expression d'une opinion sur la régularité et la sincérité des informations financières et comptables fournies par l'entreprise selon l'approche par les risques.

**Chapitre 2 : l'organisation
d'une mission d'audit
contractuel selon l'approche
par les risques**

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON L'APPROCHE PAR LES RISQUES

« Pour les missions d'audit des états financiers, dont ils ont le privilège d'être les acteurs exclusifs, les professionnels comptables s'efforcent de maintenir à un niveau élevé la crédibilité de l'opinion d'audit auprès des divers utilisateurs des états financiers »³¹.

Pour que le professionnel d'audit réalise cette mission, y a deux principales approches d'audit : l'approche classique et l'approche par les risques, à côté desquelles on peut ajouter une troisième : l'approche par les processus opérationnels ; cette dernière n'a pas encore fait l'objet d'une normalisation par les professionnels de l'audit, par conséquent, elle ne sera pas abordée au long de ce travail.

Dans ce chapitre nous avons adopté l'approche par les risques, pour bien mener une mission d'audit contractuel, tout en passant par la conception du risque d'audit, Nous concluons ce chapitre par le déroulement d'une mission d'audit financier.

³¹ IFAC, *OP-CIT*, p05.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Section 01 : l'approche par les risques et la conception du risque d'audit

Dans cette section nous allons communiquer, la notion de l'approche par les risques qui a devenue l'approche la plus utilisée par les grands cabinets d'audit, vu son importance dans la détermination du risque d'audit.

1. L'approche par les risques :

L'approche d'audit par les risques n'est intervenue qu'aux débuts des années 1970 pour combler le rôle devenu de plus en plus croissant de l'auditeur dans la bonne marche de l'entité, suite notamment aux scandales financiers, qui ont démontré la facilité du détournement des informations financières, ce qui peut avoir un impact direct sur la pérennité de la société, en plus de la nécessité pour les grands cabinets d'audit de se différencier de leurs concurrents directs³².

« L'approche d'audit basée sur les risques requiert que les professionnels prennent connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. L'objectif consiste à identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives »³³.pour que l'audit peut évaluer le risque de la façon la plus appropriée selon l'approche d'audit par les risques pour avoir une assurance raisonnable sur les états financiers, la norme ISA 200 stipule que ³⁴:

- L'auditeur doit effectuer un audit selon les Normes Internationales d'Audit (paragraphe6) ;
- Pour définir les procédures à mettre en œuvre dans la conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit, l'auditeur doit se conformer à chacune des Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent (paragraphe11) ;
- L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives (paragraphe15) ;

³² M. Ibrahim CHAKER : *essai d'analyse des procédures d'évaluation du risque d'audit appliquée par un cabinet d'audit, étude de cas : CABINET HAMLAOI Mohamed, mémoire de master en finance et comptabilité, Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, Alger, 2016.*

³³ HACHEMI Abdelwahed : « *Guide pour utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME* », première édition IFAC, Tunisie, Février 2008, p31.

³⁴La norme ISA 200, paragraphe 11-37, du référentiel international d'audit ISA.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable (paragraphe 37) ;

1.1. L'objectif de l'approche par les risques :

La norme ISA 200-11 stipule que :

« L'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable³⁵ ».

L'objectif de l'auditeur dans l'approche d'audit par les risques est d'obtenir *l'assurance raisonnable** que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Cela implique trois étapes essentielles³⁶ :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, qui répondent aux risques évalués et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable ;
- L'émission d'un rapport approprié basé sur les conclusions d'audit ;

1.2. Les avantages de l'approche d'audit par les risques :

Les avantages de cette approche sont résumés comme suit³⁷ :

- Flexibilité du temps pour le travail d'audit

Les procédures d'évaluation des risques peuvent souvent être mises en œuvre plus tôt (au cours de l'exercice fiscal de l'entité) que cela n'était possible auparavant.

En effet, elles peuvent être mises en œuvre bien avant la fin d'année, étant donné que les procédures d'évaluation des risques n'impliquent pas des tests détaillés de transactions et de soldes, si l'on suppose qu'il n'y a pas de changements de fonctionnement majeurs prévus.

Cela peut aider à équilibrer la charge de travail du personnel d'une manière régulière, tout au long de l'année. Cela peut aussi donner au client plus de temps pour répondre aux faiblesses

³⁵ La norme ISA 200, paragraphe 11, du référentiel international d'audit ISA.

³⁶ HACHEMI Abdelwahed, OP-CIT, p25.

³⁷ IBID, p36.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

du contrôle interne identifiées (et qui lui ont été communiquées), ainsi qu'aux autres demandes d'assistance, avant le démarrage, sur le terrain, des travaux d'audit de fin d'exercice.

- Focaliser les efforts de l'équipe d'audit sur les zones clés

En localisant les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur peut diriger les efforts de l'équipe d'audit vers les zones où les risques sont élevés, et non vers les zones où les risques sont faibles. Cela pourrait aussi aider à s'assurer que les ressources, en personnel d'audit, sont utilisées efficacement.

- Les procédures d'audit basées sur les risques spécifiques

Les procédures d'audit complémentaires sont conçues pour répondre aux risques évalués. En conséquence, les tests de détails qui traitent uniquement les risques d'une manière générale peuvent être réduits de manière significative, voire éliminés. La connaissance requise du contrôle interne permet à l'auditeur de prendre des décisions fondées quant à l'utilité de tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Les tests de procédures (dont certaines peuvent nécessiter d'être testées une fois seulement tous les trois ans) vont souvent nécessiter moins de travail que l'exécution de nombreux tests de détails.

- La communication des questions qui intéressent la direction

L'amélioration de la connaissance du contrôle interne peut permettre à l'auditeur d'identifier les faiblesses au niveau du contrôle interne (par exemple, dans l'environnement de contrôle et les contrôles informatiques généraux) qui n'étaient pas reconnues auparavant.

La communication rapide de ces faiblesses à la direction lui permettra de prendre les mesures appropriées, ce qui ne peut représenter que du bénéfice pour elle. En outre, cela peut faire gagner aussi du temps lors de l'exécution de l'audit.

- Amélioration de la documentation des dossiers d'audit

Les normes ISAs mettent beaucoup l'accent sur la nécessité de documenter minutieusement chaque étape du processus d'audit.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Bien qu'elle puisse engendrer un certain coût supplémentaire au départ, une documentation soignée permet de s'assurer qu'un dossier d'audit peut se défendre de lui-même, sans avoir besoin d'aucune explication orale sur ce qui a été fait, pourquoi cela a été fait, ou comment on est parvenu aux conclusions d'audit.

2. Le risque d'audit :

Afin de comprendre cette notion, nous commençons cette partie par de nombreuses définitions du risque d'audit, puis nous allons énumérer ses composants, puis nous allons voir les relations entre ses composants.

2.1.Définition du risque d'audit :

Selon les différentes normes le risque d'audit est défini comme étant :

- Définition 1: Selon la norme ISA N°200 paragraphe N°5 :

« Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non détection. »³⁸

- Définition 2: Selon les NEP (Normes d'exercice professionnel N°200) :

« Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes.³⁹»

- Définition 3:

« Le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise, s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes : par exemple, émettre une certification sans réserve alors que les comptes comportent une anomalie significative. »⁴⁰

2.2.Les composants du risque d'audit :

³⁸ La norme internationale d'audit ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, paragraphe 5.

³⁹ La Norme d'exercice professionnel N°200.

⁴⁰ EMMERICH (JP), LEJEUNE (G) : Audit et commissariat aux comptes, édition Gualino, 2007, p 97.

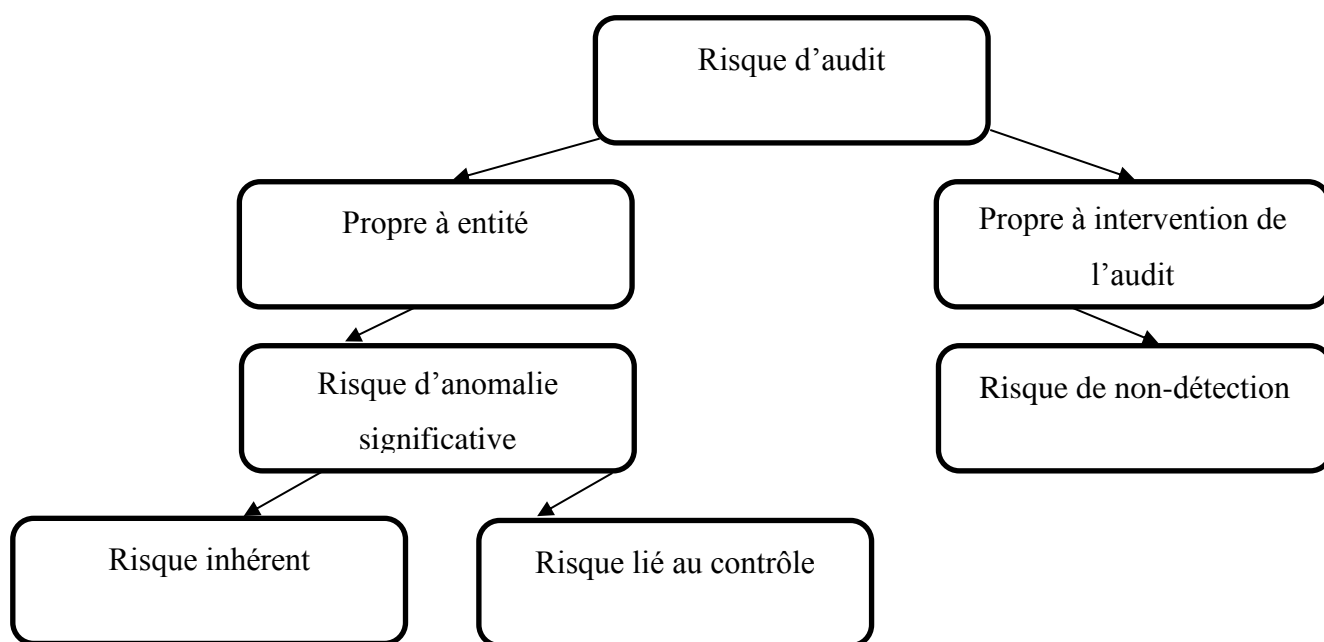
L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON L'APPROCHE PAR LES RISQUES

En ce sens, le risque et sa maîtrise sont le souci essentiel de l'auditeur. Cette notion de risque d'audit apparaît comme complexe et difficilement saisissable. Cependant, le processus de formalisation de l'audit contemporain l'a décomposée en plusieurs éléments susceptibles d'être appréhendés individuellement et articulés de manière à pouvoir être utilisés par les praticiens. On distingue donc le plus souvent les composantes de risque suivantes⁴¹ :

- Le risque inhérent ;
- Le risque lié au contrôle ;
- Le risque de non détection ;

Dans le schéma suivant nous allons communiquer les différents composants du risque d'audit :

Figure 1 : les composants du risque d'audit



Source: HACHEMI Abdelwahed, OP-CIT, p30.

D'après ce schéma nous constatons que les normes ISA définissent le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions comme étant constitué de deux composants: le risque

⁴¹ Cabinet Ernst & Young, Manuel audit du cabinet Ernst & Young, 1999, p56.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

inhérent et le risque lié au contrôle interne. Par conséquent, les normes ISA ne font pas généralement référence aux risques inhérents et aux risques liés au contrôle interne de manière séparée, mais plutôt à une évaluation combinée du risque d'anomalie significative. Cependant, l'auditeur peut séparer ou combiner les évaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne, soit en fonction de techniques d'audit qu'il privilégie, soit en fonction de méthodologies spécifiques ou d'autres considérations pratiques.

Tableau 4 les composant du risque d'audit

Nature	Description	Commentaire
Risque inhérent	C'est la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents.	Cela inclut les événements ou les conditions (internes ou externes) qui peuvent produire des anomalies (erreurs ou fraudes) dans les états financiers. Les sources des risques (qui sont souvent classés en tant que risques liés à l'activité ou risques de fraude) peuvent découler des objectifs de l'entité, de la nature de ses activités, de l'environnement réglementaire dans lequel elle opère, de sa taille et de la complexité de ses opérations.
Risque lié au contrôle interne	C'est le risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée	La direction conçoit les contrôles pour atténuer les facteurs de risques spécifiques inhérents (risques liés à l'activité ou risques de fraude). Une entité évalue ses risques (évaluation des risques) et y répond en concevant et en mettant en oeuvre un système de contrôle interne approprié pour réduire

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

	avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.	ses risques à un niveau tolérable (acceptable)
Le risque de non-détection	C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.	Les procédures d'audit sont ensuite développées pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Cela comprend l'examen du risque potentiel tel que : <ul style="list-style-type: none">• le choix de procédures d'audit inappropriées ;• l'application erronée de procédures d'audit adéquates ;• la mauvaise interprétation des résultats des procédures d'audit.

Source : IFAC, OP-CIT, P36.

2.3. La relation entre les composants du risque d'audit :

Le risque d'audit est « le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives »⁴².

En effet, ce risque est le produit de deux éléments : le risque que le système de contrôle interne laisse passer des erreurs ou des fraudes importantes, c'est-à-dire la probabilité d'erreur résultant de l'évaluation des risques inhérents et de non contrôle, et le risque que le vérificateur ne puisse les découvrir par ses procédés de vérification, soit le risque de non-détection.

2.3.1. Utilisation d'une expression quantitative :

Le risque d'audit est donc le résultat de la combinaison de tous les risques qui influencent le processus de contrôle :

⁴² IFAC : norme n°25 §9 « Risque d'audit ».

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Risque d'audit = RI *RNC*RND

- RI = Risque inhérent ;
- RNC = Risque de non contrôle ;
- RND = Risque de non-détection liée à l'audit ;

Un groupe d'étude de l'I.C.C.A. (Institut Canadien des Comptables Agréés) propose une limite supérieure de risque de 5 % et une limite inférieure de 1 %.

Pour atteindre ce niveau du risque d'audit préalablement établi par l'auditeur, celui-ci peut faire varier certains de ces risques, notamment le risque de non-détection. Toutefois, le risque inhérent et le risque de non contrôle échappent à sa volonté et dépendent des circonstances propres à chaque opération d'audit.

Le R.I. & R.N.C sont déterminés, pour une assertion donnée dans une entreprise donnée et à un moment donné.

La seule véritable inconnue, pour l'auditeur lors de la planification, serait alors le (R.N.D).

Pour les besoins de la planification le R.N.D est appelé R.N.D Prévu ou Planifié **R.N.D.P** et le risque d'audit est appelé Risque d'Audit Acceptable (**R.A.A**).

L'expression du modèle pourrait s'écrire alors: **R.N.D.P. = R.A.A / RI x R.C**

En revenant à la formule ci-haut nous pouvons mieux comprendre l'assise mathématique des dispositions de l'ISA 200 selon lesquelles : « Le risque de non détection prévu **RNDP** est inversement proportionnel à l'appréciation du risque d'erreurs significatives **RI x RC** au niveau des assertions. Plus le vérificateur estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus le risque de non-détection qu'il peut accepter est faible. À l'inverse, plus il estime que le risque d'anomalies significatives est faible, plus le risque de non-détection qu'il peut accepter est élevé »

2.4.Le seuil de signification :

Le but d'un audit est de porter une appréciation sur les états financiers de l'entreprise, pour y parvenir, le jugement de l'auditeur se base principalement sur le niveau des erreurs et des

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

anomalies. D'où la nécessité de disposer de repères que les professionnels nomment « seuil de signification ».

Par défaut, le seuil de signification constitue donc la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable.

2.4.1. Définition :

Le seuil est défini par la norme professionnelle NEP 320 :

« Seuil de signification est le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés »⁴³.

« Les seuils suivants sont généralement considérés comme significatifs :

- 1 à 5 % sur les capitaux propres ;
- 5 à 10 % sur le résultat net courant ;
- 1 à 3 % sur le chiffre d'affaires ;

La norme professionnelle NEP 2400 distingue plusieurs paliers : le seuil de planification, l'anomalie simple et l'anomalie significative :

- Le seuil de planification : C'est le seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le professionnel de l'expertise comptable pour définir la nature et l'étendue des travaux.
Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque et le montant des anomalies relevées.

Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes sont requis, les informations sensibles des comptes selon le secteur d'activité de l'entité sont notamment prises en compte. Le cas échéant, la réalisation d'opérations particulières durant l'exercice est aussi examinée.

- L'anomalie simple : Il s'agit d'une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise en raison d'erreurs ou de fraude.

⁴³ NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit, 2012, p2.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- L'anomalie significative : L'information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise en raison d'erreurs ou de fraude, est si importante que seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur des comptes. »⁴⁴

2.4.2. Le caractère significatif et le risque d'audit :

Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ce qui lui permet d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux⁴⁵.

L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable⁴⁶. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non détection⁴⁷.

Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier lors :

- De l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁴⁸ ;
- De la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires⁴⁹ ;
- De l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers⁵⁰ et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit⁵¹ ;

⁴⁴ <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/599993/seuil-de-signification> (publié le février 2019 consulté le 24/02/2019 à 14 :28h)

⁴⁵ Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit, paragraphe 11.

⁴⁶ Norme ISA 200, OP-CIT, paragraphe 17.

⁴⁷ IBID, paragraphe 13(c).

⁴⁸ Norme ISA 315 (Révisée).

⁴⁹ Norme ISA 330, Réponses de l'auditeur aux risques évalués.

⁵⁰ Norme ISA 450.

⁵¹ Norme ISA 700 (Révisée), Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Le caractère significatif et le risque d'audit sont liés. Le seuil de signification et le risque d'audit sont inversement proportionnels. En effet, plus le seuil de signification est élevé, plus le risque d'audit est faible et vice versa.

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 au cas particulier de la mission.

Section 02 : le déroulement d'une mission d'audit selon approche par les risques

L'audit se déroule selon une démarche sélective, structurée et progressive qui permet d'atteindre les objectifs en allant du général au particulier. Cette démarche suivie par l'auditeur pour réaliser sa mission comprend cinq grandes étapes :

- Acceptation et maintien de la mission ;
- Identification et évaluation du risque d'anomalie significative ;
- Conception et mises en œuvre des procédures d'audit ;
- Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs ;
- Synthèse de la mission et formulation de l'opinion ;

1. Acceptation et maintien de la mission:

L'une des décisions les plus importantes que le cabinet peut prendre est de déterminer quelle mission il devrait accepter ou bien quelle relation client il devrait maintenir. Une mauvaise décision peut engendrer des pertes de temps, des honoraires impayés, un stress supplémentaire pour les associés responsables de la mission et pour le personnel, une perte de réputation, ou – pire encore – d'éventuelles poursuites judiciaires.

La norme ISQC 1 et la norme ISA 220 exigent que les cabinets développent, mettent en œuvre et documentent leurs procédures de contrôle qualité en ce qui concerne les règles d'acceptation et de maintien de la relation client. Idéalement, ces règles et procédure devraient porter sur le niveau de risque ou bien sur les profils des clients qui ne seraient pas acceptables pour le cabinet⁵².

⁵² IFAC, Tome 2, OP-CIT, p29.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

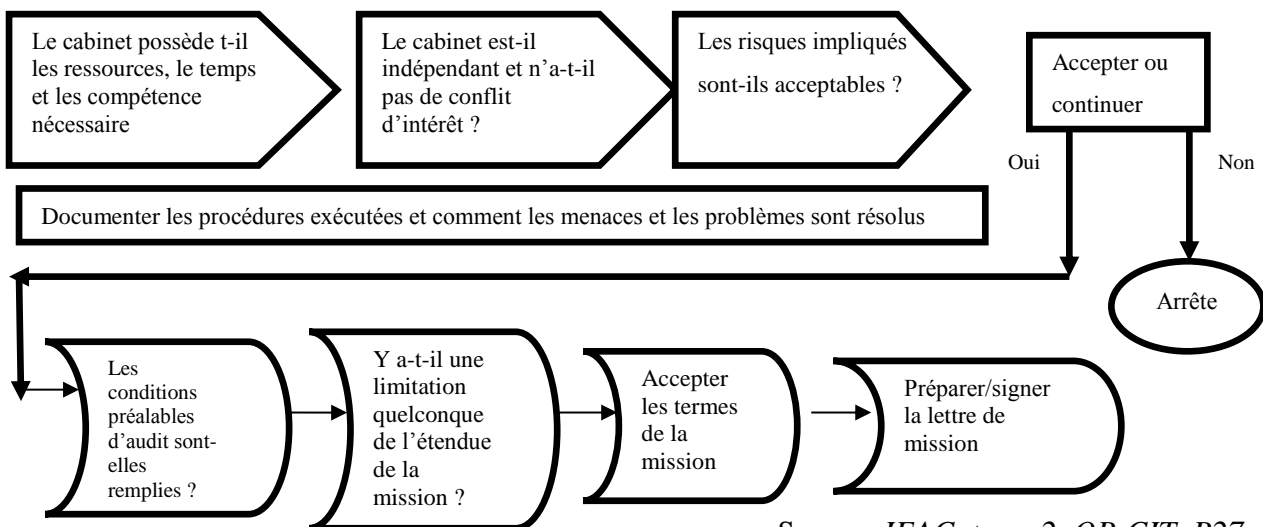
L'APPROCHE PAR LES RISQUES

« L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues :

- En s'assurant que les conditions préalables à un audit sont remplies ;
- Après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit »⁵³ ;

La majorité des étapes des procédures relatives à l'acceptation/maintien de la mission sont présentées ci-dessous :

Figure 2 : les étapes relatives à l'acceptation et maintien de la mission



Source: IFAC, tome 2, OP-CIT, P27

La première étape du processus d'acceptation ou de maintien de la mission consiste à évaluer la capacité du cabinet d'audit d'effectuer la mission compte tenu des risques encourus ; la deuxième étape consiste à définir les conditions préalables de la réalisation de la mission d'audit ; et la dernière étape consiste que l'auditeur doit se mettre d'accord sur les termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit, toutes ces étapes ont décrits par la suite ⁵⁴ :

⁵³ La norme ISA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit, paragraphe 3.

⁵⁴ IFAC, Tome 2, OP-CIT, P30.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

1.1.Évaluation de la capacité du cabinet d'audit d'effectuer la mission compte tenu des risques encourus :

L'auditeur est tenu d'évaluer la capacité du cabinet d'effectuer la mission compte tenu des risques encourus, en effet l'auditeur est tenu :

- De savoir si le référentiel comptable proposé est acceptable ;
- De déterminer si le cabinet peut se conformer avec les exigences éthiques y afférentes ;
- D'obtenir la reconnaissance de la direction qu'elle connaît et qu'elle comprend sa responsabilité en matière :
 - De préparation des états financiers, conformément au référentiel comptable applicable;
 - Du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
 - De fournir à l'auditeur l'accès à toutes les informations pertinentes et à toutes les informations complémentaires qu'il peut demander, ainsi qu'un libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants ;
- L'évaluation initiale du risque de la mission qui sera effectué contribue à s'assurer que le cabinet :
 - Est indépendant et qu'il n'existe pas de conflit d'intérêts ;
 - Est compétent pour effectuer le travail et qu'il dispose des ressources et du temps nécessaire ;
 - Est prêt à accepter les risques encourus lors de l'exécution de l'audit. Cela comprend une évaluation de l'intégrité de la direction et de son attitude à l'égard du contrôle interne, des nouvelles tendances du secteur d'activité de l'entité, de la disponibilité des éléments probants adéquats et d'autres facteurs tels que la capacité du client de payer les honoraires qui seront dus ;
 - N'est au courant d'aucune nouvelle information sur un client existant qui aurait conduit le cabinet à refuser la mission s'il en avait été au courant auparavant ;

Une fois qu'une décision d'accepter ou de continuer la relation client a été prise, l'étape suivante consistera à :

- Établir si les conditions préalables de l'audit existent

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- Confirmer que l'auditeur et la direction (et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) partagent la même compréhension des termes de la mission d'audit.

1.2. Les conditions préalables de l'audit :

Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit⁵⁵:

- Déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ;
- Obtenir l'accord de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités :
- De l'établissement d'états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ;
- Pour le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- De donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, et la documentation y afférente et d'autres éléments ;
- De fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit;
- Pour laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Lorsque la direction n'accepte pas et ne reconnaît pas sa responsabilité, telle qu'énoncée dans le paragraphe 6 de la norme ISA 210 ci-dessus, ou lorsque le référentiel comptable n'est pas acceptable, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 8 de la norme ISA 210, de refuser la mission, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation en vigueur.

⁵⁵ La norme ISA 210, OP-CIT, paragraphe 6.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

1.3.L'accord sur les termes de la mission :

Selon la norme ISA 210 le paragraphe 6 les termes convenus de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure ⁵⁶:

- L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers ;
- Les responsabilités de l'auditeur ;
- Les responsabilités de la direction ;
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;
- Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur, ainsi qu'une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé ;

La lettre de mission traite les éléments suivants :

- L'objectif, le référentiel comptable applicable, l'étendue et la forme du rapport d'audit résultant de l'audit des états financiers ;
- Les responsabilités de l'auditeur :
 - La réalisation d'un audit en conformité avec les normes internationales d'audit (ISA) ;
 - La déclaration de la reconnaissance qu'en raison des limitations inhérentes à l'audit, ainsi que celle relative au contrôle interne, il y a un risque inévitable que certaines anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est correctement planifié et exécuté conformément aux normes ISA ;
- Les responsabilités de la direction :
 - La préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne que la direction considère nécessaire pour assurer la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
 - Accepter les termes de la mission tels qu'ils sont décrits dans la lettre de mission ;

⁵⁶ La norme ISA 210, OP-CIT, paragraphe 10 (A22-A25)

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- Fournir un accès sans restriction à tous les dossiers, documents et autres informations qui seront demandés dans le cadre de la mission d'audit ;
- Fournir un accès sans restriction à toutes les personnes au sein de l'entité ;
- Confirmer les attentes de l'auditeur quant à la réception d'une confirmation écrite de la direction concernant ses déclarations dans le cadre de la mission d'audit ;
- Accord de ladite direction d'informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait eu connaissance, et ce, durant la période allant de la date du rapport d'audit jusqu'à la date de la publication des états financiers ;
- La manière avec laquelle l'audit va être mené, toutes les clauses relatives aux résolutions des conflits éventuels, ainsi que les obligations réciproques et les honoraires convenus :
 - La planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe d'audit et les détails sur la manière dont les projets d'états financiers ou d'autres papiers de travail devraient être préparés par le client ainsi que les dates auxquelles elles seront requises par l'auditeur ;
 - L'implication d'autres auditeurs et experts ;
 - L'implication de l'auditeur précédent, le cas échéant, eu égard aux soldes d'ouverture.

2. Identification et évaluation du risque d'anomalie significative :

2.1. La prise de connaissance de l'entité :

L'ISA 315, énonce que l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre :

- D'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- De concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

La connaissance de l'entité est un processus itératif qui continue durant toute la durée de l'audit, la prise de connaissance comprend les éléments suivants⁵⁷:

- L'entité et son environnement :

⁵⁷ Norme ISA 315, identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, paragraphe : 11, 12, 13, 15.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ;
- Nature de l'entité, notamment :
 - Ses activités ;
 - La détention du capital et ses structures de gouvernance ;
 - Les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc* ;
 - La façon dont l'entité est organisée et financée ;

Afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ;

➤ Le contrôle interne au sein de l'entité :

- Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit : l'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit.
- L'environnement de contrôle : l'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :
 - La direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
 - Les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle ;
- Le processus d'évaluation des risques par l'entité : l'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :
 - Identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
 - Évaluer l'importance des risques ;

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- Évaluer la possibilité de leur survenance ;
- Décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques ;
- Suivi des contrôles : L'auditeur doit acquérir la connaissance des principales mesures que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles.

2.2.Evaluation du contrôle interne et des risques :

Après avoir prendre connaissance l'environnement de l'entreprise, l'auditeur passe à étape d'évaluation du contrôle interne, afin de connaître les points forts et les points faibles du contrôle et déterminer ses les risques, qui peut engendre des anomalies significatives sur les états financiers.

2.2.1. L'évaluation du contrôle interne :

La prise de connaissance du contrôle interne implique donc, l'évaluation de la conception du contrôle et de la vérification de sa mise en application. Cette évaluation consiste en le fait, de considérer si le contrôle est capable de prévenir efficacement, ou de détecter puis de corriger les éventuelles anomalies significatives.

2.2.1.1.Définition du contrôle interne :

Nous avons choisi de retenir celle donnée par le COSO⁵⁸:

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- Réalisation et optimisation des opérations ;
- Fiabilité des informations financières ;
- Conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ;

⁵⁸ *Committee of Sponsoring Organizations of the trade way commission*

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

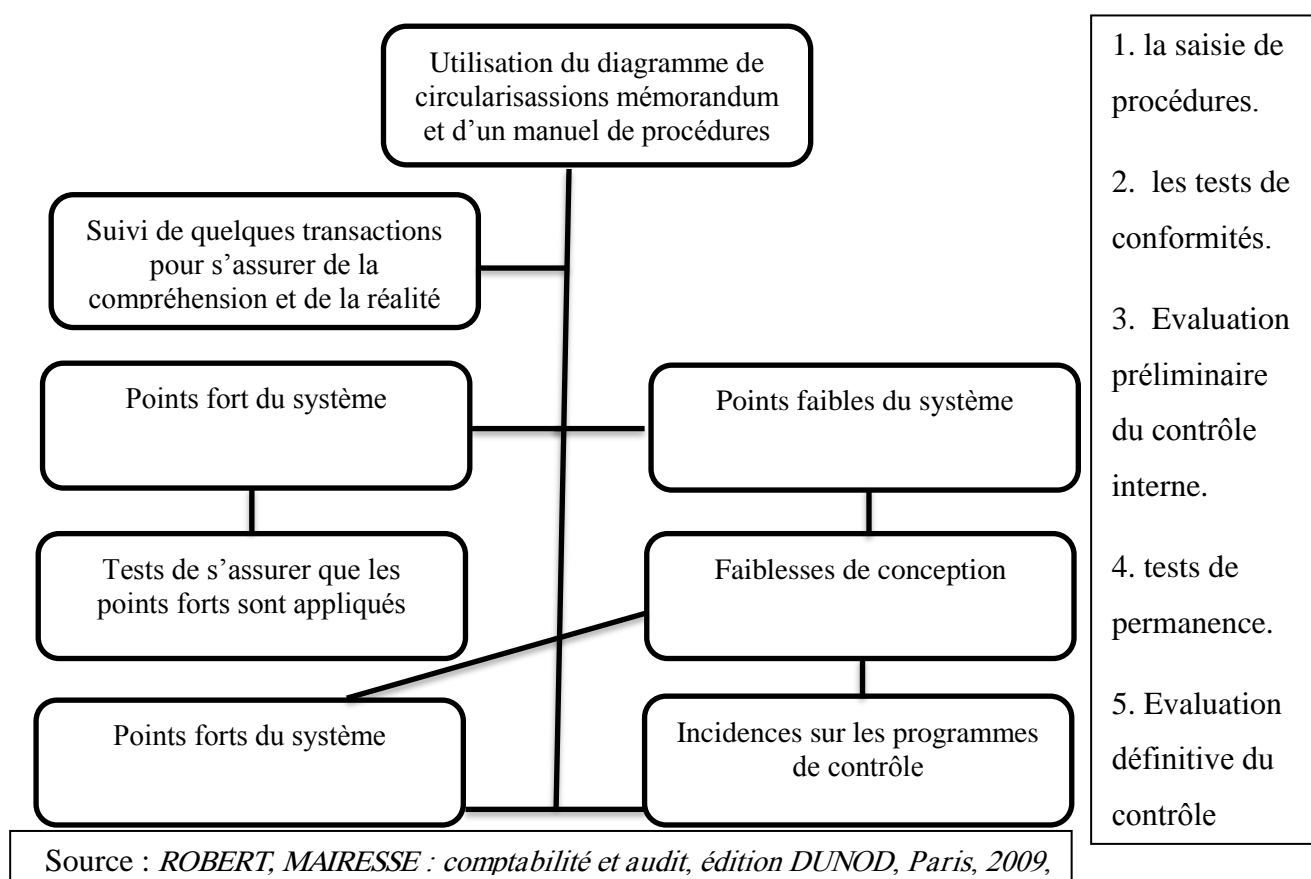
L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Cette phase repose sur l'évaluation des procédures de l'entreprise, vérifie en particulier la séparation des tâches entre les personnes chargées des fonctions opérationnelles, de la détention des biens, de l'enregistrement comptable et du contrôle. »

2.2.1.2. La démarche d'évaluation du contrôle interne :

La démarche d'évaluation du contrôle interne est résumée dans le schéma ci-dessous :

Figure 3 : La démarche adoptée par l'auditeur



La démarche de l'auditeur s'appuie sur existence des procédures interne, la Première étape consiste à prendre connaissance et comprendre les procédures appliquées de traitement des informations ainsi que les procédures de contrôle interne manuelles et informatisés implanté dans l'entreprise. Elle vise à se familiariser avec l'environnement de contrôle interne de l'organisation et ainsi dans quelle mesure il peut s'appuyer sur la qualité de ces procédures de contrôle interne de l'entreprise.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Sur les différents cycles choisis par l'auditeur à examiner, la démarche d'évaluation est donc la suivante :

- Prise de connaissance des procédures ;
- Evaluation préliminaire des procédures ;
- Contrôle de fonctionnement des procédures ;
- Evaluation définitive ;

2.2.1.2.1. Prise de connaissance des procédures :

Cette prise de connaissance consiste à recenser tout ce qui peut aider l'auditeur à apprécier les systèmes, procédures et méthodes de l'entreprise :

- Documents internes à l'entreprise : organigrammes, diagrammes, circuits de documents, description de postes, manuels de procédures, rapports des auditeurs internes⁵⁹ ;
- Documents externes à l'entreprise : dossier constitué par l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes lors d'une précédente intervention, rapports rédigés par d'autres professionnels ;

Pour que l'auditeur réalise cette étape il dispose des techniques suivantes :

- La convention de l'approche : Il s'agit là de technique la plus informelle, le professionnel va au cours d'un ou plusieurs entretiens, demander de décrire les systèmes mises en place ;
- Analyse de circuit par diagramme de circulation : Un diagramme est une présentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilités et d'opérations sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise ;
- Les symboles utilisés : Il existe de nombreuses tables de symboles ; le choix d'une table de symboles n'est pas primordial, mais il est souhaitable que dans un même groupe de travail, une seule table soit adoptée par tous ;

⁵⁹ ELISABETH, (Bertin) et autres : manuel comptabilité et audit, édition Berti, Alger, 2013, P579.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Ainsi, les cabinets d'expertise comptable qui se regroupent pour les missions importantes doivent utiliser les mêmes méthodes de travail.

- Les questionnaires et les guides opératoires :

Les questionnaires permettent à l'auditeur, grâce à un grand nombre d'interrogations précises, de déceler les forces et les faiblesses du contrôle interne.

Les questionnaires se présentent habituellement sous deux formes : l'une simplifiée qui ne motive d'autre réponse que le oui ou le non appelés questionnaires fermés et l'autre plus complète, qui entraîne nécessairement des observations détaillées dénommés questionnaires ouverts.

Les questionnaires sont souvent précédés de guides opératoires qui permettent de les préparer afin qu'aucune question essentielle ne soit omise.

- Les grilles d'analyse du contrôle interne :

Les grilles d'analyse de contrôle interne ou grilles d'analyse faisant ressortir les fonctions assumées par les postes de travail sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonctions⁶⁰.

2.2.1.2.2. Evaluation préliminaire des procédures :

Elle permet à l'auditeur de porter une appréciation sur les procédures en vue de :

- Les points forts des procédures ;
- Les points faibles des procédures ;

2.2.1.2.3. Contrôle de fonctionnement des procédures :

Ce contrôle a pour objectif de s'assurer que les procédures sont appliquées et il consiste à :

- Vérifier l'application des points forts théoriques, d'une part, et Matérialiser les points faibles d'autre part ;
- L'auditeur d'utilise de déférentes méthodes de contrôles souvent deux : les contrôles de permanence et les contrôles révélateurs ;

⁶⁰ ROBERT, MAIRESSE: *op.cit.*, p542.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

2.2.1.2.4. Evaluation définitive des procédures :

L'auditeur établit un document de synthèse sur lequel ses conclusions sont reportées. Ce document permettra d'établir un « rapport sur le contrôle interne » qui sera un instrument de dialogue avec l'entreprise.

2.2.2. L'évaluation des risques :

L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives :

- Au niveau des états financiers ;
- Au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;

Cette évaluation va constituer la base de détermination de nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit⁶¹.

2.3. Fixation du seuil de signification :

Après avoir évalué le contrôle interne et le risque liée à ce dernier, l'auditeur détermine le seuil ou les seuils de significations à travers des critères pertinents, qui peuvent être par exemple : le résultat courant, le résultat net, le chiffre d'affaires, les capitaux propres et l'endettement net.

L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer⁶² :

- Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- Le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ;

2.4. Planification et élaboration du plan de la mission et programme du travail :

La planification consiste à prévoir l'approche générale des travaux et les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes et ses collaborateurs.

⁶¹ HACHEMI Abdelwahed, *OP-CIT*, P25.

⁶² ISA 320, *paragraphe 13*.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Elle se matérialise par l'élaboration, d'une part d'un plan de mission et, d'autre part, d'un programme de travail.

2.4.1. Le plan de mission :

Le plan d'audit – que l'on appelle également plan de mission ou plan stratégique – est le document qui regroupe de manière synthétique l'orientation de travail choisie pour la mission, ainsi que la justification de cette orientation. Il est destiné à être lu par tous les intervenants afin qu'ils puissent effectuer leurs travaux en ayant à l'esprit les caractéristiques de l'entreprise qu'ils contrôlent.

Le plan d'audit comprend généralement⁶³ :

- Présentation de l'entreprise :
 - Activité, organisation, structure, secteur d'activité ;
 - Modifications intervenues dans l'environnement de l'entreprise ;
- Contenu de la mission :
 - Nature de la mission (certification des comptes individuels, comptes consolidés) ;
 - Co-intervenants, date de fin de mandat ;
- Evaluation des risques inhérents et du contrôle interne :
 - Evaluation du risque lié à la situation économique et financière ;
 - Evaluation des risques liés à l'organisation générale (qualité du contrôle interne, compétence du personnel, organisation comptable, méthodes et règles comptables...) ;
 - Evaluation du risque lié à l'attitude de la direction (implication dans l'activité, respect des obligations sociales, prises en comptes des textes légaux) ;
 - Appréciation globale et pour chaque cycle des risques lié au contrôle interne ;
- Détermination du seuil de signification.

2.4.2. Le programme de travail :

Sur la base du plan d'audit, on peut alors établir un programme de travail qui indiquera de manière plus détaillée – pour chaque cycle de l'entreprise audité – les contrôles à effectuer en définissant la nature et l'étendue des travaux. Ces travaux vont dépendre du niveau et de la

⁶³ EMMERICH (JP), LEJEUNE (G) : OP-CIT, P92.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

nature du risque associé à chaque cycle, ainsi que du seuil de matérialité général de la mission⁶⁴. Il a pour but⁶⁵ :

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

3. Conception et mises en œuvre des procédures d'audit :

3.1. Obtention des éléments probants :

Le professionnel conçoit et met en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

« Les éléments probants désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion. Ils comprennent :

- Les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états financiers telles que les écritures comptables de base (balance, grand livre, journaux), et les pièces justificatives (factures, contrats, cheque, avis de virement, etc.), constituant une source importante d'éléments probants ;
- Les autres informations collectées dans les autres documents tels que les procès-verbaux de réunions, les confirmations externes, les rapports d'analystes, des données comparables concernant les concurrents, des manuels portant sur les contrôles internes et de toutes informations mises à la disposition lui permettant d'aboutir à des conclusions fondées »⁶⁶.

⁶⁴ Olivier HERRBACH, Thèse de doctorat: *le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Université des Sciences Sociales – Toulouse 1, Décembre 2000, p26.

⁶⁵ MAIRESSE, ROBERT : *OP-CIT*, P450.

⁶⁶ *LES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT NAA 500 : les éléments probants*, 11 Octobre 2016, paragraphe 4.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

3.2. Contrôle par sondage et autres méthodes de sélection des échantillons :

L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait⁶⁷.

Les sondages permettent à l'auditeur de recueillir et d'évaluer des éléments probants quant à certains des attributs des éléments sélectionnés afin de fonder, ou de l'aider à fonder, une conclusion relative à la population dont l'échantillon a été extrait. Les sondages peuvent être mis en œuvre en utilisant une approche non statistique ou une approche statistique⁶⁸.

En fait, la technique des peut porter sur des tests de procédures ou des contrôles substantifs.

Deux types d'opérations peuvent motiver l'auditeur à utiliser les sondages, il s'agit :

- De l'appréciation du contrôle interne et des procédures comptables (tests de procédures) ;
- De la vérification des comptes (contrôles substantifs) ;

4. Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs :

La vérification des comptes est une approche systématique qui comprend l'analyse, la vérification et l'appréciation d'objets, de faits et d'opérations conclues. Il s'agit d'une activité exécutée a posteriori sur la base d'un échantillonnage, afin de procéder à une comparaison entre ce qui était prévu et le résultat effectif. Afin de vérifier les comptes le professionnel d'audit commence par l'élaboration des programmes de contrôle des comptes, par la suite il utilise des techniques usuelles et exceptionnelles de contrôles des comptes, à la fin il constitue le dossier de synthèse et suivie de la mission.

4.1.L'élaboration des programmes de contrôle des comptes :

« La détermination de l'importance dans la planification sert à fixer la nature et l'étendue des opérations de vérification qui paraissent nécessaires pour détecter des anomalies considérées comme significatives. Dans l'exécution de l'audit, la fixation de l'importance sert à décider si les comptes annuels ou un secteur à vérifier peuvent être encore considérés comme

⁶⁷ NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 530 : Sondages En Audit, 15 décembre 2009, paragraphe 4.

⁶⁸ IBID, paragraphe A4.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

étant en conformité avec les principes de présentation des comptes malgré les anomalies relevées.»⁶⁹.

Les éléments de la planification sont le temps nécessaire, l'objet de la vérification (planification d'ordre matériel) et l'affectation du personnel.

4.2. Les techniques usuelles et exceptionnelles de contrôles des comptes :

L'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour formuler son opinion sur les comptes annuels. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur dispose des techniques suivantes :

4.2.1. Contrôles visant à recueillir des éléments probants⁷⁰ :

- Inspection des actifs corporels : l'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs qui permet de fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'articles en inventaire pris individuellement ;
- Observation physique : consiste à examiner un processus ou façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes ;
- Demande d'information : la demande d'informations consiste à se procurer des informations financières, auprès de personnes bien informées à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité ;
- Demande de confirmations externes: les demandes de confirmation, qui sont un genre particulier de demandes d'informations sont le processus d'obtention d'une déclaration directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante ;

4.2.2. Procédures analytiques :

Les procédures analytiques, telles que décrites dans la norme NAA 520, consiste en des appréciations de l'information financière à partir de :

- Leurs corrélations avec d'autres informations 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 ou des tendances inattendues ;

⁶⁹ Office Des Affaires Communales Et De L'organisation Du Territoire Du Canton De Berne : Guide De Vérification Des Comptes, Canton De Berne, Berne, Novembre 2011, P28.

⁷⁰ NAA 500, OP-CIT, paragraphe 23-27.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

4.2.3. Contrôles détaillés :

Le contrôle détaillé consiste à réaliser un examen approfondi de la présentation des faits comptables. Principalement utilisé là où la comptabilisation porte sur des transactions qui sortent des opérations ordinaires, il analyse des postes ou des opérations concrètes.

4.2.4. Contrôle arithmétique :

Le contrôle arithmétique consiste à contrôler, par tous les moyens l'exactitude arithmétique de document justificatifs ou d'enregistrement comptables⁷¹.

5. Synthèse de la mission et formulation de l'opinion :

5.1. Événements postérieurs à la clôture :

« Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. Ce sont les événements survenus :

- Entre la date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur ;
- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant ;

La date indiquée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en considération l'incidence des événements et des transactions dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à la date de son rapport

Le référentiel comptable applicable identifie deux types d'événements :

- Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ;
- Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.»⁷² ;

5.2. Déclaration écrites :

« Les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants.

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

⁷¹ NAA 500, OP-CIT, paragraphe 28.

⁷² NAA 560 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE, 04 février 2016, paragraphe 2.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

- Obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur ;
- Conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes NAA ;
- Répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l'auditeur⁷³ ;

5.3. Check List de fin de mission :

Check List de fin de mission a pour objectif de :

- D'assurer la conformité de la mission avec les normes professionnelles de l'audit externe ;
- Assurer la qualité des travaux d'audit en interne vis-à-vis de l'équipe d'audit et de l'entité auditée et en externe vis-à-vis du contrôle de qualité ;

5.4. Conclusion de l'audit et rapport :

A la fin de sa mission l'auditeur, doit établir un rapport dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Il est adressé à l'assemblée générale et contient son opinion sur la situation de la société, sur le bilan, sur les comptes présentés par les administrateurs et les propositions de distribution de dividende.

Le rapport inclut, au minimum, chacun des éléments suivants⁷⁴:

- Intitulé ;
- Destinataire, tel que requis par les circonstances de la mission ;
- Paragraphe d'introduction identifiant les états financiers audités ;
- Description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et de l'étendue de l'audit.

⁷³ NAA 580 - DECLARATIONS ECRITES, 04 février 2016, paragraphe 3,5.

⁷⁴ NAA700, FONDAMENT D E L'OPINIONE T RAPPORT D 'AUDIT SUR ETATS FINANCIERS, 04 février 2016, page 3.

L'ORGANISATION D'UNE MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL SELON

L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Conclusion

Dans le cadre d'une approche méthodologique rigoureuse comparable à celle du CAC, l'objectif des missions d'audit contractuel est d'émettre une opinion sur l'information financière d'une entreprise dans une optique qui n'est pas la certification des comptes mais la présentation à des tiers. Par exemple, pour optimiser la performance de votre organisation et sécuriser votre croissance.

Autrement dit l'entreprise cliente fait appel aux auditeurs externes pour l'effectuer dans le cadre d'une mission d'audit contractuel selon l'approche par les risques qui consiste à identifier le risque d'anomalie significative contenue dans les états financiers.

Le chapitre suivant est un cas illustratif d'une mission d'audit contractuel chez le cabinet d'accueil au sein d'une entreprise algérienne.

**Chapitre 03 : analyse des
procédures d'évaluation
des risques par le cabinet
d'audit**

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

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

A cet effet, le cabinet d'audit, dans lequel nous avons effectué notre stage, et durant lequel, nous avons participé à plusieurs missions de certification des comptes, nous allons traiter un cas d'audit sur deux cycles qui sont : cycle immobilisations et cycle créances et emplois assimilés.

La finalité de notre mission est d'arriver à tirer une conclusion sur les différents cycles l'entreprise qui ont cité déjà et de se prononcer sur la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers au moyen d'une démarche rigoureuse.

Afin d'atteindre cet objectif, nous avons structuré ce chapitre de la manière suivante :

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil -Cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes-.

Section 2 : démarche d'audit et l'application des procédures d'évaluation des risques par le cabinet.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil -Cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes-

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

1. Présentation du commissaire aux comptes :

SACI CHERIF est né en 2 avril 1954 à El maadher, Batna. Il est titulaire d'une licence en science financière -université d'Alger- en juin 1980. Il a fait un stage d'expertise comptable -conseil de l'ordre des experts comptable Alger- en 1986. Puis, il a obtenu D.E.A en gestion -université Alger- en 1987. Il a obtenu le diplôme d'expert-comptable -conseil de l'ordre des experts comptable Alger- en 1992. Il a occupé la fonction D.F.C entre février 1981 – mai 1985, puis un auditeur dans la cour des comptes Alger durant la période mai 1985 – septembre 1988. Puis un enseignant à l'université de Batna du septembre 1988 à ce jour-là.

2. L'organisation du cabinet :

2.1.Fiche signalétique :

Tableau 5 : Fiche signalétique du cabinet

Dénomination	Cabinet d'audit S&C
Activité	Mission Comptables, Audits, Juridiques, Conseils...
Siège social	13.Rue des frères Bouabsa-BATNA-
E-mail	Cabinet-cherif012@gmail.com

Source : élaboré par nous-même

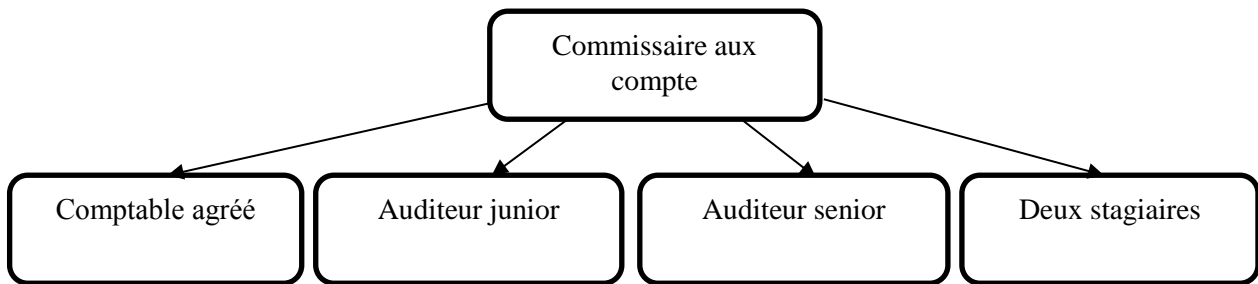
2.2.L'organigramme :

Le cabinet est constitué de :

- Un commissaire aux compte, expert-comptable ;
- Un comptable agréé ;
- Un auditeur junior ;
- Un auditeur senior ;
- Et deux stagiaires ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

Figure 4 : l'organigramme du cabinet



Source : élaboré par nous même à partir des documents interne du cabinet

3. Les métiers du cabinet :

La mission principale du cabinet est de conseiller et d'accompagner les clients, pour réaliser avec eux des projets et des missions opérationnelles, afin de délivrer le résultat attendu. Les experts et consultants du cabinet s'engagent auprès des clients pour réussir leurs projets et missions. Ils apportent le savoir, l'expérience et une valeur ajoutée certaine. Les services fournis par le cabinet :

- L'audit légal ;
- L'audit contractuel ;
- Le conseil comptable et fiscal aux entreprises clientes ;
- Evaluation de la performance des entreprises et suggestion de conseils en matière de gestion et d'organisation ;
- L'étude technique-économique ;
- La tenue de la comptabilité des salaires ;
- La tenue de la comptabilité (préparation des états financiers) ;
- Mise en place de procédures comptables ;
- Etablissement des comptes consolidés et reporting (IFRS) ;
- Outsourcing de la fonction d'audit interne ;
- Investigation spécifiques ;
- Cartographie des risques ;
- Organisation et études stratégique ;
- Audit des couts opérationnels ;
- Conception et déploiement de solution de gestion et des outils de pilotage ;
- Audit et sécurisation des systèmes d'information ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Les bénéfices des clients :
 - Disposer d'une opinion de qualité reconnue, à destination des tiers ;
 - Bénéficier d'avis objectifs et clairs en vue d'améliorer les procédures concourant à la production de l'information comptable et financière ;
 - Disposer d'une analyse pragmatique de la situation financière vous permettant de prendre les décisions en connaissance de cause ;
 - Identifier les risques inhérents à l'entreprise pour mieux les maîtriser ;
 - Disposer d'une assistance fiscale et juridique de qualité ;
 - S'assurer que les obligations fiscales et légales sont respectées ;
 - Etre accompagné au mieux pour leurs projets et investissements ;
 - Disposer d'une information fiable et optimale ;

4. Les formations professionnelles :

Le cabinet propose des séminaires et formations adaptées aux besoins des entreprises en comptabilités, fiscalité, audit :

- Maîtriser la pratique de la comptabilité générale ;
- La préparation et la réussite de la clôture des comptes annuels ;
- Comprendre les comptes de l'entreprise ;
- Initiation de perfectionnement à la fiscalité des entreprises (pratique). ;
- Initiation et perfectionnement à la consolidation des comptes ;
- Maîtriser les normes IFRS ;
- Maîtriser les règles et techniques d'élaboration des bulletins de paie ;
- Acquérir les bases des bases de législation sociale ;
- Préparation à l'examen d'expertise comptable ;
- Méthodologie pratique de l'audit financier et comptable (ISA) ;
- Conduite d'une mission d'audit interne ;

5. Secteurs d'activité du cabinet :

- Banques et institutions financières ;
- Energie, industrie et services ;
- Immobilier, construction et travaux publics ;
- Ingénierie, hautes technologies et informatique ;
- Secteur pharmaceutique et santé ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Assurances ;
- Secteur agro-alimentaire ;
- Automobiles ;
- Tourisme et hôtellerie ;

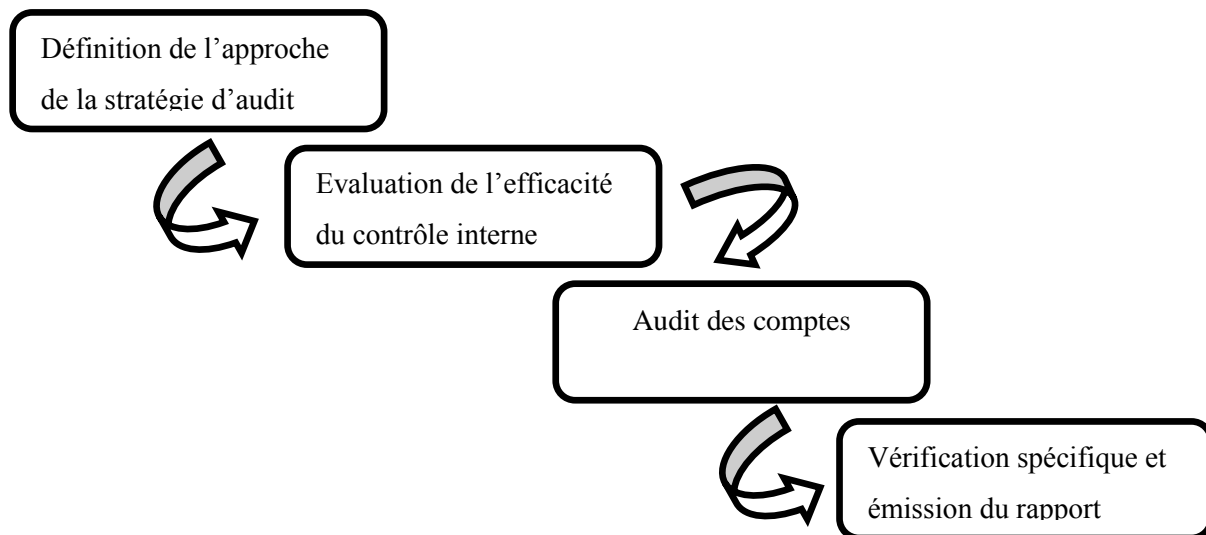
6. Présentation de la méthodologie d'audit du cabinet :

La méthodologie du cabinet est basée sur l'approche par les risques, ses principales composantes sont plus détaillées comme suit :

- Identification des risques liés aux états financiers ;
- Evaluer la probabilité que ces risques entraînent des anomalies significatives ;
- Répondre aux risques identifiés ;

Afin de mieux comprendre cette méthodologie et ses composantes, nous avons schématisé ses principales phases comme suit :

Figure 5 : Les différentes phases de la méthodologie du cabinet



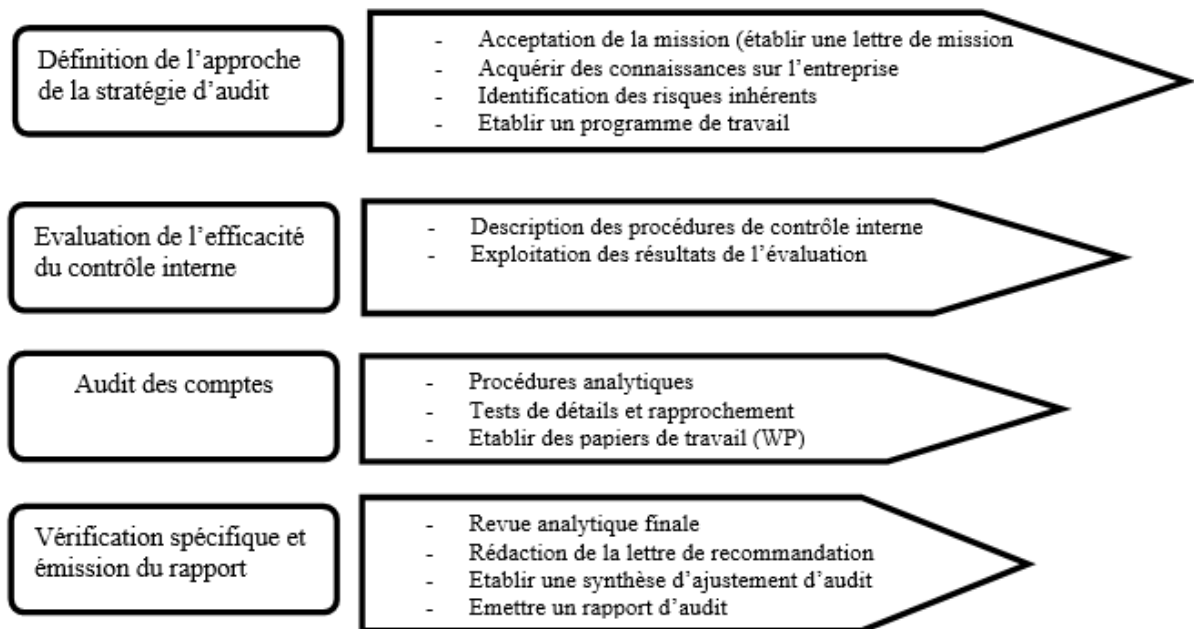
Source : élaboré par nous même à partir des informations fournies par le cabinet

Nous allons détailler les quatre phases dans la figure suivante :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Figure 6 : La description des différentes phases du cabinet



Source : élaboré par nous même à partir des informations fournies par le cabinet

Section 2 : démarche d'audit et l'application des procédures d'évaluation des risques par le cabinet.

Après avoir présenté la méthodologie utilisée au sein du cabinet, sa vision globale, son organisation et ses différents domaines d'intervention entre autres l'audit, maintenant nous allons présenter les différentes démarches et processus de notre mission d'audit dans le cadre de l'audit contractuel portant sur les deux cycles : immobilisations et créances et emplois assimilés.

Dans le cadre de notre mission au sein d'une entreprise de construction et de réalisation des projets et pour des raisons de confidentialité nous avons décidé de ne pas citer le nom de l'entreprise et le garder en anonymat, l'équipe du cabinet est amenée à faire une réunion préliminaire où il est question de discuter le type de la mission, l'objectif de la mission, la durée d'intervention, également des procédures de prise de connaissance de l'entité et l'évaluation des risques.

La méthodologie du cabinet est basée sur l'approche par les risques qui est fondée sur l'identification des risques liés aux états financiers en suite l'évaluation de la probabilité que

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

ces risques entraînent des anomalies significatives, enfin c'est de répondre aux risques identifiés, notre méthodologie basée sur l'approche par les risques, se présente comme suit :

- Acceptation et maintien de la mission ;
- Prendre connaissance de l'entreprise et de son environnement ;
- Conception et mise en œuvre des procédures d'audit sur le cycle immobilisations et créances et emplois assimilés ;
- Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs ;
- Constats et anomalies ;
- Ajustements exigés ;

1. Acceptation et maintien de la mission :

Avant d'accepter la mission, nous allons tout d'abord vérifier et nous assurer que sa réalisation est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie, le commissaire aux comptes doit apprécier la possibilité d'effectuer cette mission en termes d'indépendance du cabinet, des compétences techniques ou sectorielles disponibles, de sa capacité à satisfaire les demandes de l'entité ainsi que l'intégrité des dirigeants de cette dernière.

Dans notre cas c'est un audit contractuel, nous avons réalisé suite à la demande de l'entreprise, tout en respectant la règle d'indépendance et de compétence, nous pouvons le résumer en trois étapes :

1.1. Acceptation du client :

Pour accepter le client nous avons vérifié les éléments suivants :

- Prise de connaissance de l'entité et son environnement ;
- Respect des règles liées à l'indépendance ;
- Prise en compte l'intégrité du client ;

1.2. Acceptation de la mission :

Afin d'accepter la mission, nous avons identifié les besoins du client toute en examinant le cahier de charge fournie par la société, puis nous avons validé la faisabilité de la mission en interne, après un examen de notre structure d'exercice a les ressources et les compétences

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

nécessaires pour y répondre dans les bonnes conditions, en fin l'évaluation globale du risque de la mission est faible donc nous avons décidé de maintenir la relation avec ce client.

1.3.La lettre de mission :

Suite à l'acceptation du client et l'acceptation de la mission nous nous sommes tenues d'élaborer la lettre de la mission et la signer, tout en indiquant les termes de la mission (L'objectif et l'étendue de l'audit, les responsabilités de l'auditeur; les responsabilités de la direction; le planning d'intervention et l'équipe affectée à la mission, lettre d'affirmation, honoraires et l'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers). Cette lettre est élaborée sur la base de la norme algérienne d'audit 210 « Accord sur les termes des missions d'audit ».

2. Identification et évaluation du risque d'anomalie significative :

2.1.Prise de connaissance :

Quelle que soit l'étendue de la mission, l'audit commence par la prise de connaissance au cours de laquelle nous avons collecté un volume important d'informations sur l'entreprise et son environnement afin de mieux connaître l'entreprise et de détecter l'existence de risques tel que le risque inhérent pour orienter notre mission, l'objectif n'est pas de vérifier le bien-fondé des informations, mais de les analyser en s'assurant toutefois qu'elles ne semblent pas incohérentes et pour identifier les systèmes et les domaines significatifs, afin de déterminer les éléments sur lesquels nous allons concentrer nos travaux en rédigeant un plan de travail convenable et efficace. Cette phase nous a permis de constituer le dossier permanent (Permanent Audit Files PAF) et en même temps d'identifier les risques inhérents de la mission.

Les informations et les différents documents que nous avons collecté afin d'établir ce dossier permanent sont les suivants :

- Le niveau général d'activité de la société ;
- L'organigramme ;
- Les rapports du commissaire aux comptes précédent ;
- Les rapports externes d'audit ;
- Les rapports de gestion interne de l'entreprise ;
- La nature de l'activité : construction et réalisation des projets ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Textes légaux et réglementaires ayant une incidence significative sur l'entité (le code de commerce, le règlement intérieur, le code fiscal et le SCF) ;
- Les états financiers ;
- Liste de l'effectif ;
- Inventaire physique ;
- PV d'assemblée générale ;
- Les informations concernant les membres du conseil d'administration, les différents dirigeants de l'entreprise et les principaux cadres ;
- Des informations quant à la relation de l'entreprise avec ces différentes parties prenantes ;
- Les notes prises lors de la visite de l'entreprise et l'observation physique ;
- Les questionnaires qui concernent le système de contrôle interne ;
- La comptabilisation de tous les flux au niveau de l'entreprise est réalisée par le biais du logiciel PC COMPTA ;
- La gestion fiscale est réalisée par Excel ;
- L'établissement, et la gestion de la paye se fait par le logiciel PC PAYE ;

Nous avons pu acquérir tous ces informations par le biais des différents moyens et méthodes utilisées par le cabinet :

- Entretiens avec les dirigeants, avec les principaux cadres de la société et avec le personnel de la société ou nous avons collecté tous les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes ;
- Collecte des documents internes de la société ;
- La prise de connaissance des comptes annuels, des comptes intermédiaires et des documents prévisionnels afin d'analyser la situation financière et la rentabilité de l'entreprise ;
- Les informations utiles à l'exercice de sa mission qu'il peut recueillir auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de l'entreprise (banques, fournisseurs, clients, avocats, conseils juridiques etc.) ;
- Les diverses publications internes ;
- Les rapports des auditeurs internes ;
- Le rapport du CAC ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- La presse financière et les revues spécialisées du secteur d'activité ;
 - Les publications des organismes professionnels ;
 - Se documenter sur les principes comptables et les réglementations spécifiques à l'entreprise à vérifier ;
 - Analyser les données financières récentes et les tendances découlant des états financiers des années précédentes : examen analytique, études de ratios, consultation des statistiques officielles des états financiers intermédiaires et comparaisons avec les budgets ;
 - Les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur ;
 - La législation applicable à l'entreprise ;
- Le risque inhérent :

L'entreprise opère dans le domaine de l'industrie et de construction plus exactement dans la réalisation des projets (l'éclairage public, travaux publics, réalisation des routes, réalisation des conduites hydrauliques etc.). En Algérie, ce marché est dans une situation concurrentielle. De ce fait l'entreprise risque de voir sa part de marché diminuer à tout moment.

2.2.L'évaluation du contrôle interne :

Après avoir pris connaissance de l'entreprise, nous allons procéder à l'évaluation du contrôle interne, cette recherche va nous permettre d'identifier les contrôles pertinents mis en place par la direction de l'entreprise pour prévenir la survenance des erreurs, des anomalies et des fraudes et d'identifier les risques d'erreurs. L'objectif c'est d'acquérir une compréhension suffisante du contrôle interne et d'assurer que ce dernier est appliqué correctement pour pouvoir planifier notre mission et concevoir une approche d'audit efficace en décelant les insuffisances afin de proposer des améliorations en vue d'y remédier à temps et éviter des erreurs par la suite.

2.2.1. 1'évaluation du C.I pour le cycle immobilisation :

Nous avons effectué un entretien avec le responsable des immobilisations et pour approfondir l'évaluation du contrôle interne pour ce cycle, nous nous sommes basés sur le questionnaire de contrôle interne présentés en annexe 2. Ce tableau représente le questionnaire du contrôle interne sur les immobilisations, une réponse par oui indique une situation favorable, une réponse par non désigne une situation défavorable ou risqué.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Travail à faire :

D'après les réponses qu'on a pu obtenir de l'entreprise auditer et les domaines les plus significatifs qu'on a pu avoir à partir de la cartographie des risques, cela nous a conduits à cerner les travaux à effectuer pour le contrôle des immobilisations et constituer un sondage de vérification, qui vise à vérifier :

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

- Outils mis à disposition :

Les outils que notre équipe à utiliser pour évaluer l'efficacité du contrôle interne et limiter le champ de révision, sont les suivant :

- Entretiens avec les responsables de l'entreprise : PDG, directeur financier et comptable, directeur technique, DRH, directeur d'approvisionnement et commercial...etc.
- Analyse des procédures écrites : analyse de dispositif du contrôle interne propre à l'entreprise ;
- Tableaux forces/faiblesses ;

2.2.1.1.Processus d'acquisition des immobilisations :

- Initiation d'achat :

En cas de besoin au sein de l'entreprise en matière d'immobilisation, le responsable du service concerné doit faire une demande interne d'achat.

- Le déroulement de l'achat :

- L'initiateur d'achat contacte au moins 3 fournisseurs pour obtenir des offres, il procède ensuite à la cotation et tranche pour le moins disant en général ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Le fournisseur envoie le dossier pour l'établissement d'un bon de commande ;
- Le dossier est envoyé au directeur général attaché aux offres pour justifier le choix du fournisseur ;
- Le directeur signe le bon de commande, ce dernier est envoyé au fournisseur par l'acheteur ;
- Lors de la réception de la marchandise l'acheteur vérifie sa conformité avec le bon de commande, le bon de livraison, et la facture ;
- Tests de cheminement :

Nous avons demandé au client le dossier d'achat concernant une commande des équipements de bureau effectuée au cours de l'exercice pour le département commercial. Dans le dossier nous avons trouvé quatre factures pro-forma de quatre fournisseurs différents, le bon de commande signé par le directeur général. Aussi sur le dossier figure la signature du manager du département commercial qui est l'initiateur d'achat. Le contact entre le manager et le directeur général se fait par mail, l'initiateur d'achat attache les quatre factures pro-forma en indiquant le fournisseur qui a été retenu, et demande au directeur de bien vouloir approuver le choix du fournisseur, le mail est imprimé et archivé avec le dossier d'achat.

- Réception de la commande

La réception de l'immobilisation se fait en présence du manager initiateur d'achat, et d'un technicien en cas d'exigence, le bon de réception est dressé en 3 copies qui seront dispatchées comme suit :

- Un exemplaire du bon de réception au chef de service comptabilité ;
- Un exemplaire du bon de réception au fournisseur retenu ;
- Le troisième exemplaire est conservé avec le dossier d'achat ;
- La facture finale ;
- La cohérence entre le bon de commande et article commandé (quantité et qualité) ;
- Réception des factures :

Les factures d'achat sont envoyées par courrier au service acheteur, contre une décharge du cahier de réception, le service concerné affecte à la facture un numéro interne d'ordre et transmet la facture reçue, avec une copie du bon de livraison et le bon de commande à la comptabilité.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Le règlement :

Si toutes ces quatre étapes est réunis le chef de service finance procède au règlement de la facture fournisseur:

- Selon la localisation du fournisseur le règlement se fait soit par :
 - Virement ;
 - Cheque ;
- Selon les modalités fixées avec le fournisseur, le paiement se fait :
 - Au comptant ;
 - A crédit ;

Les moyens de paiement sont préparés par le comptable et visés par le directeur.

2.2.1.2. Contrôle et suivi des immobilisations :

2.2.1.2.1. La comptabilisation :

- La comptabilisation est conforme en présence des documents suivant :
 - Un bon de commande;
 - Une facture ;
 - Un bon de réception ;
- La valeur d'entrée des immobilisations inclus les éléments suivants :
 - Prix d'acquisition ;
 - Frais de transport ;
 - Frais d'installation ;
 - Autres frais jusqu'à la mise en marche de l'investissement ;
- Les amortissements se font en conformité avec les taux légaux.
- Existence de règles précises en matière d'éléments constitutifs de la valeur d'entrée d'une immobilisation : distinction est faite entre les immobilisations acquises et produites.

2.2.1.2.2. L'inventaire physique :

La procédure de la prise de la prise d'inventaire a été suffisamment bien appliqué : double commissions de comptage et commission de contrôle etc...

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Cependant, les commissions d'inventaires des équipements de bureau signalent des insuffisances liées :

- À l'absence de numéros d'inventaire sur certaines immobilisations ou à l'absence d'inscription des biens à inventorier sur les feuilles de comptage ;
- À l'absence des documents d'affectation du mobilier qui complique son identification (origine et destination) ;
- À la recodification du mobilier et à l'effacement des anciens numéros d'inventaire ;

Par ailleurs notre vérification des états d'inventaires a permis de constater que :

- Les informations demandées sur les feuilles de comptage ne sont pas suffisamment renseignées notamment les lieux d'affectation, l'état du matériel, les références techniques etc...
- L'opération de comparaison de l'inventaire physique à l'inventaire comptable n'est pas achevée (mobilier)

Toutes ces insuffisances compliquent l'opération de prise d'inventaire et engendrent des écarts à traiter pratiquement à chaque fin d'exercice.

En l'espèce, ces insuffisances empêchent l'entreprise d'effectuer des tests de dépréciation imposés par le SCF afin d'évaluer et d'enregistrer les éventuelles pertes de valeurs qui affectent ses immobilisations.

- Recommandation :

Afin de maîtriser l'opération de prises d'inventaire, nous recommandons à l'entreprise :

- De vérifier la codification de l'ensemble de ses immobilisations et de s'assurer de sa cohérence ;
- De veiller à renseigner d'une façon précise les indications sur les feuilles de comptages ;
- À effectuer des rangements adéquats de tous les éléments d'immobilisations ;

2.2.2. 1'évaluation du C.I pour le cycle créance et emplois assimilés :

Après avoir évalué le C.I des immobilisations, nous allons cerner les spécificités du système de contrôle interne concernant le cycle des créances et emplois assimilés de

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

l'entreprise, afin de pouvoir détecter les risques liés à ce dispositif, nous avons procédé à des interviews auprès des responsables et agents de la direction commerciale et du département comptabilité, les opérations nous ont été décrites de la manière dont elles se font tous les jours.

Nous avons pu procéder à une description narrative du cycle, dans le cadre de la description ce dernier on distingue :

- Participation au différents appels d'offres ;
- Et le cycle vente/client qui concernent les différents produits et marchandise de l'entreprise ;

2.2.2.1.Participation au différents appels d'offres :

On distingue deux principaux services (service de réalisation et service marché et devis) qui ont pour mission de mener le projet et de gérer et organiser de bout en bout son bon déroulement. Ces services regroupent et animent une équipe bien spécialisée pendant la durée du ou des divers projets dont elle a la charge.

- Service de réalisation :

Sa principale mission c'est d'assurer le bon déroulement du projet et les différentes phases suivantes :

- Lancement du projet ;
- Mise en place de l'infrastructure du projet (organisation, développement) et des outils de suivi (tableau de bord, planning, revues de projet, etc.) ;
- Réalisation du projet (études, fabrication, etc.) ;
- Contrôle / Surveillance ;
- Clôture du projet ;

Dès le lancement du projet il est indispensable de mettre en place les différents outils (tableau de bord, gestion des risques, planning, revue de projet, etc.) permettant de piloter le projet tout au long de sa durée de vie, afin d'en assurer le succès ou de préconiser son éventuel abandon.

- Services marché et devis :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

La mission principale de ce service est de faire la prospection des marchés à réaliser qui sont indiqués dans les différentes offres d'appels, cette démarche se fait par la consultation quotidienne des sites spécialisés tel que BOMOP, Algerian tenders ou la presse.

Après la sélection d'un projet, les démarches suivantes sont entamées :

- Le retrait du cahier de charge qui comporte un dossier de candidature, une offre technique et une offre financière, la durée de préparation des offres est fixée à vingt et un jours à partir de la première parution de l'avis d'appel dans le BOMOP ou la presse, le service contractant peut, quant aux circonstances le justifient, proroger la durée de préparation des offres. Dans ce cas, il en informe les soumissionnaires par tout moyen ;
- Le dossier de candidature, l'offre technique, et l'offre financière sont insérées dans des enveloppes séparées et cachetées, indiquant la dénomination de l'entreprise et l'objet de la consultation. Ces enveloppes sont mises dans une autre enveloppe cachetées et anonyme, comportant la mention (A n'ouvrir que par la commission d'ouverture des plis et d'évaluation des offres) de la consultation n°..., l'objet de consultation : (le projet), Adressé à : (le contractant) ;

2.2.2.2.Le cycle vente/client :

- Réception et acceptation des bons de commande ;
- Traitement de la commande ;
- Livraison de la commande ;
- Facturation ;
- Suivi des créances-recouvrement ;

Pour approfondir l'évaluation du contrôle interne pour ce cycle, nous nous sommes basés sur le questionnaire de contrôle interne présentés en annexe 3, l'objectif c'est de faire ressortir les points forts et faibles de l'entreprise. D'après ce questionnaire, nous avons pu tirer ce résultat :

- Point forts :
 - Le respect des délais de livraison et de facturation ;
 - L'établissement de la facture dans de brefs délais ;
 - La pré-numérotation d'ordre séquentiel des factures ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Existence de contrôle qualité/quantité des produits livrés à la clientèle ;
- La vérification de la disponibilité des articles ;
- Point faibles :
 - L'absence de manuels de procédures de gestion ;
 - La livraison n'est pas matérialisée par le bon de livraison ;
 - Le cumul des tâches au niveau de la direction commerciale : encaissement et établissement des factures ;
 - L'absence de l'évaluation de la solvabilité des clients avant l'acceptation ou l'engagement avec un nouveau client ;
 - L'absence des actions de relance et de recouvrement contre les clients mauvais payeurs ;

Après avoir déceler ces points forts lors de cette évaluation préliminaire, nous avons procédé à faire un test de permanence afin de confirmer l'application de ces points forts. Pour cela on a choisi au hasard 25 transactions de ventes qui ont été entièrement traitées à l'aide des procédures étudiées et ensuite avoir la confirmation ou non des points forts théoriques relevés au cours de l'évaluation préliminaire.

Constatations : à l'achèvement de ce test, nous avons constaté que les points forts cités ci-dessus sont appliqués réellement au sein de l'entreprise.

3. Constats et recommandation pour l'entreprise :

- L'établissement d'une fonction d'audit interne indépendante ;
- Renforcer le système d'information liée à la société ;
- Assurer une formation continue pour le personnel de la société et mettre la bonne personne dans la bonne fonction ;
- Etablissement d'un état de suivi pour les immobilisations encours ;
- Effectuer l'inventaire physique des immobilisations annuellement ainsi son état de rapprochement, avec une bonne volonté ;
- Etablissement d'une revue fiscale propre à l'entreprise ;
- La prise en compte du référentiel comptable dans l'établissement des états financiers en respectant le système comptable financier SCF ;
- Suivre une méthodologie d'assainissement des créances efficace en épuisant tous les voies de recours pour annuler l'opération comptablement ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

4. Constats et recommandation sur l'approche d'évaluation CI du cabinet :

À la fin de cette étape, sur l'utilisation des procédures d'évaluation des risques liés au contrôle d'audit du cabinet, nous a permis de faire les constatations suivantes :

- Forces
 - Bonne exécution des tests d'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées ;
 - La bonne évaluation du risque liée au contrôle ;
 - Utilisation d'un questionnaire du CI adapté à chaque entreprise et chaque cycle ;
 - La bonne application du manuel d'évaluation du contrôle interne propre au cabinet ;
- Faiblesses
 - Le nombre des ressources humaines n'est pas adapté à la taille de l'entreprise audité ;
 - La gestion du travail d'audit avec pression et stress ;
- Suggestions
 - Adaptation du nombre d'effectif avec la taille de l'entreprise audité pour finir les travaux d'audit dans les brefs délais ;
 - La souplesse dans le travail d'audit pour éviter les risques liés à la non détection ou risque d'erreur liée à l'auditeur ;

5. Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs :

Le contrôle des comptes constitue la phase la plus déterminante pour l'expression de l'opinion dans la mission d'audit contractuel. Alors la méthodologie de contrôles représente un ensemble d'étapes et de démarches, que nous avons appliqué durant notre mission d'expertise comptable. Notre objectif est d'assurer que les compte de l'entreprise tels qu'ils sont arrêtés par cette dernière, sont sincères et représentent une image fidèle, nous abordons dans cette phase le contrôle des différents comptes des cycles immobilisation et créances et emplois assimilés.

5.1.Cycle immobilisations :

5.1.1. Revue analytique des principaux postes :

Pour établissement de la revue analytique verticale et horizontale propre au cycle immobilisations, nous avons choisi les postes suivants : immobilisations incorporel (compte 20), immobilisations corporel (compte21) et immobilisations en cours (compte23), présentées dans les trois tableaux suivants :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Tableau 6 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation incorporelle

	N-1	N			
Désignation	Solde 2017	Solde 2018	Horizontale	Verticale N/TOTAL	Verticale N-1/ TOTAL
LOGICIELS INFORMATIQUES	275 690,00	535 690,00	94%	58%	41%
AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	391 190,00	391 190,00	0%	42%	59%
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	666 880,00	926 880,00	39%	100%	100%

Source : établi par nous-même à partir de la balance générale de l'entreprise

- Commentaire : Ce tableau représente la revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation incorporelles, D'après l'analyse horizontale, on remarque qu'il y a une augmentation significative de 94% des logiciels informatiques en 2018 par rapport à l'année 2017, expliqué par l'acquisition de nouveaux logiciels informatiques d'un montant de 260 000.00 DA qu'on va constater plus tard dans l'élaboration du tableau de mouvement des immobilisations à partir de la balance générale. De surcroît, Selon l'analyse verticale, nous remarquons qu'il y a une diminution des autres immobilisations corporelles de dix-sept points (de 59% en 2017 à 42% en 2018).

Tableau 7 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation corporelles

Désignation	Solde 2017	Solde 2018	Horizontale	Verticale N/TOTAL	Verticale N-1/ TOTAL
Terrain	252 901 700,00	252 901 700,00	0%	20%	38%
agencement et aménagement terrain	1 512 273,00	1 512 273,00	0%	0%	0%
batiments	82 735 861,02	82 735 861,02	0%	6%	12%
Installations techniques	150 150 781,48	178 037 385,76	19%	14%	22%
installation générale	9 982 654,59	9 982 654,59	0%	1%	1%
Agencements et aménagements	176 280,00	176 280,00	0%	0%	0%
Materiel de transport	165 120 492,33	735 377 806,76	345%	58%	24%
Equipement de bureau	11 486 208,32	15 274 093,22	33%	1%	2%

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Immobilisations corporelles	674 066 250,74	1 275 998 054,35	89%	100%	100%
------------------------------------	----------------	------------------	-----	------	------

Source : établi par nous-même à partir de la balance générale de l'entreprise

- **Commentaire :** Ce tableau représente la revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisation corporelles. D'après l'analyse horizontale, nous constatons qu'il y a une évolution importante des immobilisations corporelles de 89%, ce qui nous amène à faire des analyses plus approfondies pour justifier cette évolution.

D'après la revue analytique verticale nous trouvons qu'il y-a une évolution très élevée en ce qui concerne les matériels de transports de 34% (de 24% en N-1 à 58% en N) par contre nous trouvons qu'il y a une baisse de 6% (de 12% en N-1 à 6% en N) concernant les bâtiments et une baisse de 8% (de 22% en N-1 à 14% en N) concernant les installations techniques.

Tableau 8 : Revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisations en cours

	N-1	N			
Désignation	Solde 2017	Solde 2018	Horizontale	Verticale N/TOTAL	Verticale N-1/ TOTAL
investissements en cours : travaux de réalisation	9 654 789,32	13 401 124,32	39%	53%	54%
investissements en cours : extention d'un atelier	8 234 168,22	11 686 416,82	42%	47%	46%
Immobilisation en cours	17 888 957,54	25 087 541,14	40%	100%	100%

Source : établi par nous-même à partir de la balance générale de l'entreprise

- **Commentaire :** Ce tableau représente la revue analytique horizontale et verticale du poste immobilisations en cours. D'après la revue analytique horizontale, nous avons constaté qu'il y-a une évolution importante de 40% en ce qui concerne les investissements en cours d'une façon générale. En ce qui concerne la revue analytique verticale, nous avons constaté une variation de 1%, à la hausse pour les investissements en cours : extension d'un atelier et à la baisse pour les travaux de réalisation.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Afin de justifier tous ces différentes évolutions, nous allons faire des analyses plus approfondies et d'assurer la fiabilité de ces variations.

5.1.2. Présentation du détail des immobilisations :

Après avoir signalé les variations des différents postes d'immobilisation, nous avons élaboré un tableau des mouvements de l'exercice (2018) à partir du fichier d'immobilisation en calculant le solde final des comptes des immobilisations. L'objectif c'est de comparer ces résultats avec celles de la balance générale de l'entreprise afin d'assurer l'exhaustivité des comptes d'immobilisation. Le solde final est calculé par la formule suivante :

$$\text{Solde 2018} = \text{solde 2017} + \text{acquisitions} - \text{cessions}$$

Tableau 9 : Les mouvements de l'exercices des immobilisations

Actif	Valeur au début de l'exercice	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE			Valeur à fin de l'exercice
		Acuisitions	cessions	Virements Internes	
ACTIF NON COURANTS					
Immobilisation incorporelles	666 880,00	260 000,00			926 880,00
Immobilisation corporelles					
Terrain	252 901 700,00				252 901 700,00
Agencement et aménagement terrain	1 512 273,00				1 512 273,00
Batiments	82 735 861,02			-	82 735 861,02
Installations techniques	150 150 781,48	29 987 379,65	2 100 775,37	-	178 037 385,76
Installation générale	9 982 654,59			-	9 982 654,59
Agencements et aménagements	176 280,00			-	176 280,00
Matériel de Transport	165 120 492,33	574 452 863,60	4 195 549,17	-	735 377 806,76
Equipement de bureau	11 486 208,32	3 787 884,90		-	15 274 093,22
Total	674 733 130,74	608 488 128,15	6 296 324,54	-	1 276 924 934,35
Immobilisations encours	17 888 957,54	7 198 583,60		-	25 087 541,14
Immobilisations financières				-	
Titres	10 000,00			-	10 000,00
Prets et créances sur contrats	10 000 000,00			-	10 000 000,00
Dépôts et cautionnement sur contrats	69 631 671,61	1 307 910,97	13 710 686,01	-	57 228 896,57
Total	97 530 629,15	8 506 494,57	13 710 686,01	-	92 326 437,71
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	772 263 759,89	616 994 622,72	20 007 010,55	-	1 369 251 372,06

Source : établi par nous-même à partir de la balance générale de l'entreprise

Les mouvements enregistrés dans ces comptes durant l'exercice se résument :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Les immobilisations acquises pour une valeur de 601 050 494.57 DA portent notamment sur les logiciels informatiques, les installations techniques, le matériel de transport, le mobilier bureau ;
- Les régularisations pour une valeur de 7 437 633.57 DA concernent matériel et outillage pour 5 718 165.77 DA et mobilier et matériel de bureau pour 1 721 467.80 DA ;
- Les immobilisations en cours pour 7 198 583.60 DA portant sur l'extension de l'atelier de soudure et de travaux de réalisation d'une plateforme au niveau de l'unité de production ;
- La cession de matériel et outillage pour bâtiment et génie civil pour une valeur de 2 100 775.37 DA ;
- La cession de matériel de transport reformé pour un montant de 4 195 549.17 DA ;

D'après ces constatations et après une vérification approfondie, nous avons confirmé les différentes variations soit à la hausse ou à la baisse des comptes des immobilisations constatées dans l'élaborations des revues analytiques.

Maintenant, il reste à comparer les soldes définitifs qu'on a calculé avec celle de la comptabilité afin de vérifier l'exhaustivité des comptes.

5.1.3. Le tableau de cadrage :

Tableau 10 : Rapprochement entre le solde calculé et la comptabilité

postes	Solde calculé	Solde de la GB au 31/12/2018	Ecart
Immobilisation incorporelles	926 880,00	926 880,00	0
Terrain	252 901 700,00	252 901 700,00	0
Agencement et aménagement terrain	1 512 273,00	1 512 273,00	0
Batiment	82 735 861,02	82 735 861,02	0
Installations techniques	178 037 385,76	178 037 385,76	0
installation générale	9 982 654,59	9 982 654,59	0
Agencements et aménagements	176 280,00	176 280,00	0
Matériel de transport	735 377 806,76	735 377 806,76	0
Equipement de bureau	15 274 093,22	15 274 093,22	0
Immobilisation encours	25 087 541,14	25 087 541,14	0
Titres	10 000,00	10 000,00	0
Prêt et créances sur contrats	10 000 000,00	10 000 000,00	0
Dépôts et cautionnement sur contrats	57 228 896,57	57 228 896,57	0
TOTAL/ECART	1 369 251 372,06	1 369 251 372,06	0

Source : établi par nous-mêmes à partir des documents internes de l'entreprise

D'AUDIT

- Commentaire : Le tableau représente le rapprochement entre le solde qu'on a déjà calculé avec le solde de la comptabilité, nous avons constaté que l'écart est égal à 0 donc par ce résultat on a pu confirmer l'exhaustivité des comptes des immobilisations. On peut conclure que notre base de calcul et tous les résultats constatés auparavant sont correctes et fiables.

5.1.4. Autres constatations :

5.1.4.1. Prolongation de la durée d'utilité :

Lors du traitement de la balance générale de l'entreprise et la vérification des immobilisations de l'entreprise, nous avons constaté des insuffisances de la procédure de prolongement de la durée d'utilité des immobilisations de l'entreprise, nous avons confirmé que la méthode retenue, à savoir, sa prolongation automatique sans référence à l'état du bien ou à son utilité économique est contraire aux principes comptables, d'après l'analyse approfondie sur les états comptables de l'entreprise nous avons pu constater les anomalies suivantes :

- Des biens dont la durée d'utilité a été automatiquement prolongée d'une seule année et qui affichent désormais des VNC nulles alors qu'ils continuent à servir ;
- Des biens dont les durées de vie ont été écourtées sans justification et qui génèrent ainsi une surévaluation des amortissements antérieurs ;
- Des immobilisations de faible valeurs non traités ;

- Recommandation :

Nous avons recommandé à l'entreprise de réexaminer le traitement de ses immobilisations :

- En le soumettant à une commission technique spécialisée chargée de définir la durée d'utilité des biens en fonction de leur état et de leur utilisation économique future ;
- En expurgeant les éléments qui ne répondent pas aux critères de définition d'immobilisation ;
- En assainissant les comptes agencements et installations qui ne peuvent ni être identifiés ni directement affectés à des biens précis ;
- En mettant à jour un fichier des immobilisations conforme aux modifications intervenues dans le cadre du SCF ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

5.1.4.2.Cautions :

Les cautions versées sur le marché sont de l'ordre de 57 228 896.57 DA, la vérification de ces dernières nous a permis de constater :

- Des demandes de restitution datant de 2016 et 2017 et demeurent en souffrance auprès de la banque sans aucun suivi effectif pour en assurer le recouvrement ;
- Des PV de réception définitives non encore établis par les unités ;
- Des réserves non levées ;
- Des avenants en cours de régularisation ;

Toutes ces insuffisances compliquent et diffèrent le recouvrement des cautions et ces retards génèrent d'importance charges financières pour l'entreprise.

Recommandation : ces insuffisances nécessitent un traitement adéquat et définitif consistant soit à lever les réserves soit à prononcer des désistements sur les cautions afin de stopper l'application des charges financières.

5.1.4.3.Prêts :

Le prêt de 10 000 000 DA accordé à la société SITRWS n'a pas été recouvré. En raison des difficultés de cette dernière la créance est devenue douteuse mais l'entreprise n'a pas constitué une provision. Vue que cette dernière est considéré comme étant une charge donc on peut constater que le résultat est surévalué.

5.1.5. Contrôle des immobilisations en cours :

L'objectif de ce contrôle est de s'assurer que les immobilisations en cours ne contiennent pas des actifs déjà en service, pour réaliser ce contrôle nous avons besoin de l'analyse du compte immobilisation en cours, pour le comparer avec la balance générale, puis rapprocher cette dernière avec inventaire physique.

La direction de finance et comptabilité, nous nous a pas présentés l'analyse du compte 23 et l'inventaire des immobilisations en cours n'a pas était effectuer au 31/12/2018, ce qui représente une anomalie significative et une limitation du travail de l'équipe auditrice.

5.1.6. Tests sur les acquisitions :

L'objectif de ce test est d'assurer la réalité de l'acquisition et son montant, à travers un rapprochement entre le solde de la balance générale des acquisitions et le solde du fichier

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

immobilisations, puis nous avons effectué un sondage, pour les acquisitions les plus significatives de l'année 2018, tel qu'il est présenté dans le tableau qui suit :

Tableau 11 : le rapprochement entre BG et le fichier des immobilisations des acquisitions.

Compte	Acquisitions		Ecart
	Solde de la BG	Solde du fichiers	
205100	260 000,00	260 000,00	0
215000	29 987 379,65	29 987 379,65	0
218200	574 452 863,60	574 452 863,60	0
218300	3 787 884,90	3 787 884,90	0
	608 488 128,15	608 488 128,15	0

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents de la société.

- Commentaire : Le tableau ci-dessus représente un tableau comparatif des acquisitions de l'année entre le fichier immobilisations et la balance générale, nous constatons que l'écart est nul entre le fichier et la BG, ce qui signifie que la réalité est compatible avec la tenue comptable, et cela nous a conduit à faire un contrôle par pièce des acquisitions, pour vérifier le cout d'acquisition des immobilisations, ce qui a donné les résultats suivants :
 - Absence de bon de commande des acquisitions enregistrées ;
 - Le PV de réception n'est pas disponible dans tous les dossiers ;
 - Les bons de commandes et de réceptions sont classes au niveau de la direction finance et non pas au service immobilisations ;

5.1.7. Tests sur les amortissements:

Dans ce test nous allons vérifier que les taux utilisés (et mode) sont identiques (Sinon évaluer l'impact du changement sur le résultat), ainsi nous devons vérifier que la date de début d'amortissement correspond à celle de mise en service de l'investissement, et nous devons également s'assurer de la permanence des méthodes utilisées, sauf dans changement des conditions d'exploitation, dans ce cas, il s'agit d'un changement de méthode comptable.

Pour réaliser le test sur les amortissements nous allons rapprocher le solde du compte amortissements (compte 28) de la balance générale avec le solde inscrit dans le fichier d'immobilisations, pour savoir s'il y a des écarts entre la réalité et la comptabilité, dans le tableau suivant :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Tableau 12 : rapprochement des amortissements de la BG avec le fichier

Compte	Les amortissements		Ecart
	Solde de la BG	Solde du fichiers	
2805100	95 510,12	95 510,12	0
2808100	97 009,20	97 009,20	0
2811000	-	-	-
2812000	37 556 987,30	37 556 988,30	0
2812100	36 267 536,06	35 713 809,07	553 726,99
2813100	60 613 043,20	60 613 043,20	0
2815000	25 360 500,50	25 360 500,50	0
2818100	45 500 850,75	45 500 851,75	0
2818200	42 600 845,25	41 650 244,80	950 600,45
2818300	6 569 800,50	5 513 300,00	1 056 500,50
2831800	-	-	-
2831810	-	-	-
TOTAL	-	-	2 560 827,94

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Nous remarquons que l'écart des amortissements entre le fichier immobilisation et la balance générale n'est pas nul, nous avons constaté qu'il y-a un écart important de 2 560 827.94 DA non expliqué par le service concerné, ce qui nous a mené à faire une vérification approfondie d'où nous avons constaté y'avait une erreur de calcul de dotations. Certaines immobilisations acquises durant les exercices antérieurs ont été amorties pour une année complète au lieu de tenir compte de leurs dates d'acquisition réelles, donc le résultat de l'exercice a été sous-évalué.

De surcroit, le matériel acquis en 2018 a été comptabilisé par composants. Ainsi, les véhicules lourds par exemple ont été décomposés par organes : cabine, moteur, châssis... Néanmoins, cette procédure n'est pas généralisée à tout le matériel. Cette application partielle ne peut donc satisfaire aux dispositions du SCF qui préconise un traitement d'ensemble uniforme pour le même type d'équipement.

5.2.Cycle créances et emplois assimilés :

5.2.1. La revue analytique des postes :

L'objectif est de connaître les postes sur lesquelles nous allons approfondir notre analyse et vérification :

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Tableau 13 : Revue analytique horizontale et verticale du poste créances et emplois assimilés

Désignation	Solde 2017	Solde 2018	Horizontale	Verticale N/TOTAL	Verticale N-1/ TOTAL
Avances aux clients	7 093 212,43	2 337 236,85	-67%	0,2%	1%
Autres débiteurs	-	9 819 874,00	-	0,8%	-
Impôts	9 652 620,50	10 950 585,58	13%	0,9%	1%
Autres créances et emplois assimilés	160 006,06	301 006,06	88%	0,0%	0,02%
Trésorerie	170 167 775,40	115 716 200,46	-32%	9,2%	16%
total	1 064 116 745,30	1 253 242 585,62	18%	100%	100%

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

- Commentaire: Ce tableau représente la revue analytique horizontale et verticale des postes créances et emplois assimilés. D'après l'analyse horizontale, nous constatons qu'il y a une évolution des créances de 18%, ce qui nous amène à faire des analyses plus approfondies pour justifier cette évolution. D'après la revue analytique verticale nous trouvons qu'il y-a une évolution importante en ce qui concerne le post client de 7% (de 82% en N-1 à 88.9% en N) par contre nous trouvons qu'il y a une baisse de 6.8% (de 16% en N-1 à 9.2% en N) concernant la trésorerie. Le reste des comptes, leurs poids par rapport à la totalité n'est pas significative.

5.2.2. Présentation du détail des créances et emplois assimilés :

Après avoir signalé les variations des différents postes de créances et emplois assimilés, nous avons élaboré un tableau des mouvements de l'exercice (2018) à partir du fichier des créances en calculant le solde final des différents comptes. L'objectif c'est de comparer ces résultats avec celles de la balance générale de l'entreprise afin d'assurer l'exhaustivité des postes de créances. Le solde final est calculé par la formule suivante :

$$\text{Solde 2018} = \text{solde 2017} + \text{Débit} - \text{Crédit}$$

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Tableau 14 : Les mouvements des créances de l'exercice

Actif	Valeur au début de l'exercice	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE		Valeur à fin de l'exercice
		Débit	Crédit	
Avance aux fournisseurs	7 093 212,43	8 542 736,41	13 298 711,99	2 337 236,85
Clients	877 043 130,91	2 118 247 655,90	1 881 173 114,14	1 114 117 682,67
Autres débiteurs		10 392 275,00	572 401,00	9 819 874,00
Impots	9 652 620,50	9 968 263,58	8 670 298,50	10 950 585,58
autres créances et emplois assimilés	160 006,06	1 468 500,00	1 327 500,00	301 006,06
	44 995,83	4 584 262,61	44 995,83	4 584 262,61
Trésorerie	170 167 775,40	1 400 496 237,24	1 454 947 812,18	115 716 200,46
Total	1 064 161 741,13	3 553 699 930,74	3 360 034 833,64	1 257 826 848,23

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Après avoir établi le rapprochement entre le solde qu'on a déjà calculé avec le solde de la comptabilité, nous avons constaté que l'écart est égal à 3 456 DA. Cet écart n'est pas significatif, donc par ce résultat nous avons pu confirmer l'exhaustivité des comptes des créances. On peut conclure que notre base de calcul et tous les résultats constatés auparavant sont correctes et fiables.

La revue des comptes de créances et emplois assimilés nous a permis de relever ce qui suit :

- Client : pour un montant de 1 080 503 765.36 DA, ce poste se subdivise comme suit :
- Créance dur le privé : 2 471 755.65 DA

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET D'AUDIT

Le montant des créances antérieurs n'a pas connu de mouvement notable. Les actions de recouvrement peuvent donc être jugées insuffisantes et les voies de recours ne sont pas suffisamment engagées.

- Créance sur le personnel : 220 101.63 DA

Les créances anciennes n'ont pas été recouvrées.

- Créances des collectivités publiques : 102 640 906.78 DA

Plusieurs créances anciennes ne sont pas encore recouvrées. On cite les plus importantes sont :

Tableau 15 : Les créances envers les collectivités publiques non-recouvrées

Clients	Montant	Situation
APC Sétif	5 153 237,54	En justice
APC Ain Arnat	2 908 544,94	Reconnaissance dette non exécutée
APC Guelta Zerga	227 851,65	Aucune action de recouvrement
APC EL Ouricia	438 293,70	Aucune action de recouvrement

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

D'autres créances envers les APC connaissent des difficultés de recouvrement mais les voies de recours ne sont pas encore engagées par l'entreprise.

Les reconnaissances de dettes ne sont pas mises en exécution.

Les créances en contentieux qui ne sont pas provisionnées totalisent un montant de 4 241 017.95 DA (APC Sétif) donc on peut constater que le résultat est surévalué.

Les créances déjà payées par certaines APC (attestations de paiement) ne sont pas encore régularisées.

Malgré les difficultés de recouvrement, certaines APC continuent de bénéficier des ventes à crédit consenties par l'entreprise.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Quelques opérations effectuées au profit des APC portent sur des réparations de véhicules ou des ventes de carburants qui ne correspondent pas à l'objet social de la société.

- Créance administrations publiques : 322 764 423.22 DA

Les créances anciennes totalisent un montant de 108 142 156.91 DA, les plus significatives sont détaillées comme suit :

Tableau 16 : Les créances envers les administrations publiques non-recouvrées

Clients	Montant	Situation
Conservation des forets	1 267 833,93	Action insuffisante
D.J.S Sétif	22 693 524,09	Réserves techniques
Wilaya de Sétif	44 139 917,25	Réserves techniques
Gétic Sétif	427 459,00	Aucune action de recouvrement
Agence foncière AIN ARNAT	300 450,00	Reconnaissance de dettes
OPGI Sétif	4 063 560,70	En justice
D.J.S Bouira	1 918 800,00	Réserves techniques
D.D.S Sétif	444 891,10	Aucune action de recouvrement
Office Omnisport	189 604,35	Aucune action de recouvrement
Tribunal Sétif	632 335,06	Aucune action de recouvrement
CNL Sétif	424 663,20	Aucune action de recouvrement
Direction de l'emploi	294 840,00	Action insuffisante

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Direction des domaines	978 120,00	Action insuffisante
Wilaya de Bouira	966 532,45	En justice
Direction de l'urbanisme	2 034 967,35	En justice
Université Ferhat Abbès	2 074 766,49	Aucune action de recouvrement

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Les créances assorties de réserves techniques sont relativement anciennes et méritent d'être prise en charge pour en assurer le recouvrement.

Les créances devenues douteuses mais qui ne sont pas provisionnées totalisent un montant de 5 412 488.92 DA (OPGI Sétif et SITRW Sétif) donc on peut constater que le résultat est surévalué.

L'engagement des voies de recours à l'encontre des administrations publiques peut être jugé insuffisant. L'absence d'une procédure claire de recouvrement constitue l'un des points faibles de l'entreprise.

- Clients retenues de garantie : 4 216 924.06 DA

Les créances anciennes totalisent un montant de 2 185 318.18 DA. Les provisions sur anciens soldes n'ont pas été constatées.

- Autres débiteurs :

Le solde renferme une avance litigieuse de 976 950 DA (Groupe lafarge) et un chèque d'un montant de 232 771.50 DA émis et non délivré au fournisseur (EURL Essalam).

- Impôts :

Les dégrèvements accordés par l'administration fiscale pour un montant de 1 167 670 DA ne sont pas encore remboursés à l'entreprise.

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

La TVA déductible sur charges à payer s'élève à 2 698 879.58 DA. Elle résulte notamment des factures parvenues en retard à la comptabilité après le délai de la déclaration fiscale. Ceci dénote le dysfonctionnement du contrôle interne de l'entreprise.

- Trésorerie :

Les comptes de trésorerie font l'objet de rapprochements bancaires réguliers. Les chèques émis qui ne sont pas encore positionnés par la BDL s'élèvent à 362 809 DA (2011-2017). Il en est de même pour la BADR pour 10 000 DA (2009).

6. Synthèse de la mission et formulation de l'opinion rapports :

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession : ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Dans la limite de notre champ d'intervention contractuel et sur la base de nos travaux, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

- Un résultat sous-évalué d'un montant de 2 560 827.94 DA ;
- Un résultat surévalué d'un montant globale de 21 838 825.05 DA ;
- Le non-respect des principes comptables de SCF quant à la détermination de la durée d'utilité ;
- L'inventaire physique n'a pas été achevé durant l'exercice ;
- L'absence des différentes pièces justificatives dans les dossiers des immobilisations acquises durant l'exercice ;
- Le non-respect des principes comptable de SCF quant à la comptabilisation par composant qui n'est pas généralisé à tout le matériel ;
- Les provisions sur anciens soldes des comptes créances et emplois assimilés n'ont pas été constatés ;
- Un système d'information non fiable ;
- L'absence de la fonction d'audit interne ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

En raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

7. Les recommandations :

- Liées au contrôle interne :
 - L'établissement d'une fonction d'audit interne indépendante ;
 - Renforcer le système d'information liée à la société ;
 - Donner aux responsables de la direction de finance et comptabilisé l'accès à vérifier tous les documents pour accomplissement de leurs travaux ;
 - Les responsables de la société doivent veiller à ce que les gestionnaires respectent sincèrement les règles comptables ;
 - Les responsables de cette société doivent organiser des formations au profit de ses gestionnaires pour améliorer leur capacité en matière de maîtrise des règles de comptabilité et en particulier les dispositions des textes du SCF ;
- Liées au contrôle des comptes :
 - Corriger les écarts non expliqués détectées au cours de nos travaux ;
 - Etablissement d'un état de suivi pour les immobilisations en cours ;
 - Effectuer l'inventaire physique des immobilisations annuellement ainsi son état de rapprochement de l'année 2018, avec une bonne volonté ;
 - La correction du résultat annuel par conséquent ;
 - La prise en compte du référentiel comptable SCF dans l'établissement des états financiers ;
 - L'adoption d'une méthodologie d'assainissement des créances efficace en épuisant tous les voies de recours afin d'annuler l'opération comptablement. ;

8. Constat :

Concernant la méthodologie d'évaluation du risque par cabinet d'audit nous nous sommes tirés les constatations suivantes :

- Forces :
 - Bonne maîtrise des risques notamment le risque de non-détection et liée au contrôle ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

- Existence d'un manuel de procédure pour le contrôle des comptes, précisément pour le cycle immobilisations ;
- La bonne maîtrise des tests substantifs et les tests de détails liés au contrôle des comptes ;
- Utilisation d'un logiciel propre au cabinet qui contient toutes les étapes de l'approche par les risques ;
- Il assure une formation contenue pour son équipe auditrice adapté à n'importe qu'elle situation ;
- Il possède une équipe compétente ;
- Existence d'un système de contrôle de qualité des travaux réalisés par ce cabinet ;
- Faiblesses :
 - Manque d'effectifs pour réaliser la mission dans les brefs délais ;
 - La gestion du travail avec stress, qui va engendre le risque lié à la non-détection ;

ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES PAR LE CABINET

D'AUDIT

Conclusion

La mission d'audit comptable et financier de l'entreprise que nous avons effectuée avec l'équipe du cabinet, nous a permis de voir les différentes tâches réalisées par l'ensemble de l'équipe et l'application sur terrain des procédures d'évaluation de risque d'audit en charge de la mission.

Vu l'ensemble des travaux que nous venons d'exposer, nous avons refusé de certifier les comptes de l'entreprise, car la somme des anomalies et erreurs constatées dépasse l'état normal et ainsi le seuil de signification global.

Après un stage d'un mois au sein du cabinet et une participation à la mission de l'entreprise, nous avons remarqué certaines lacunes dans le cabinet pour lesquelles nous proposons les recommandations suivantes :

- Elargir le cabinet et recruter plus d'effectif pour réduire le risque lié à la non détection ;
- Adaptation de l'effectif du personnel du cabinet avec la taille de l'entreprise auditée pour achever les travaux d'audit dans les brefs délais ;
- La souplesse dans le travail d'audit ;
- L'augmentation des salaires du personnel ;

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

Ce travail a eu pour vocation d'aborder l'audit externe selon approche par les risques d'un point de vue théorique et pratique, développé dans un premier temps sur le plan international, pour procéder ensuite au contexte algérien, celui-ci mérite une meilleure réflexion et une étude particulière.

L'objectif fixé dans ce cas n'est pas uniquement de présenter le cadre réglementaire et la démarche théorique de l'audit externe selon l'approche par les risques où de nombreux travaux de recherche ont développé déjà ces aspects, mais ce travail cible à analyser l'apport de l'application de l'approche par les risques d'audit sur l'amélioration de l'opinion exprimée par l'auditeur dans le contexte actuel, à travers l'étude des actualités liées à ce dispositif et leurs applications, ce qui donne aux lecteurs une vision plus appropriée et largement suffisante sur les réalités actuelles et les évolutions enregistrées jusqu'à nos jours dans ce domaine.

Néanmoins, il est soutenu d'une vue strictement pratique, sur laquelle on a effectué toute une mission de réalisation d'audit externe sur l'entreprise (pour des raisons de confidentialité nous avons décidé de ne pas citer le nom de l'entreprise et le garder en anonymat), servant davantage à une analyse pratique des procédures d'évaluation du risque d'audit appliqués par ce cabinet sur cette entreprise.

En outre, le contexte actuel est défini par l'incertitude des prévisions économiques et l'évolution de l'environnement réglementaire. Ainsi, la communication d'informations financières fiables et la réalisation d'audit de grande qualité n'auront jamais été des facteurs aussi cruciaux. À l'heure actuelle et après avoir subi plusieurs scandales financiers comme celui d'ENRON et celui de EL KHALIFA banque en Algérie, les auditeurs font plus d'efforts pour accroître l'efficacité et l'efficience de leurs interventions, en améliorant leurs interactions avec la direction, les auditeurs internes et les propriétaires, à travers le développement d'une nouvelle approche suivie généralement par les grands cabinets d'audit, nommé l'approche par les risques.

Face aux problèmes de la masse de travail demandé et des délais de plus en plus courts, les exigences quant à la qualité et les résultats de l'audit, l'utilisation de l'approche par les risques devient une priorité pour les cabinets.

CONCLUSION GENERALE

Les cabinets d'audit algériens ont récemment adopté cette approche, ce qui a provoqué des problèmes au niveau de l'application des procédures d'évaluation du risque d'audit.

Cette recherche, nous a permis également de confirmer certaines de nos hypothèses et d'infirmer d'autres, à savoir :

Dans la première hypothèse « une bonne évaluation du contrôle interne est suffisante pour bien mener la mission d'audit contractuel. » notre étude nous a permis d'infirmer cette hypothèse, puisque l'approche par les risques est basée sur trois axes, une évaluation du risque inhérent que nous pouvons déterminer dans la prise de connaissance de l'entité, puis la détermination du risque du contrôle lié à l'évaluation du contrôle interne. La négligence de l'évaluation du risque inhérent est la source majeur des risques de non-détection lié à l'auditeur qui va fausser l'opinion exprimée par ce dernier, et cette dernière étape représente le troisième axe de l'approche par les risques, donc nous constatons que pour bien mener une mission d'audit contractuel, il faut que le cabinet prenne en considération les deux types des risques inhérents et du contrôle pour réduire le risque de non-détection et bien mener une mission d'audit selon l'approche par les risques.

Dans la deuxième hypothèse « L'adoption de l'approche par les risques permet la réduction du risque de non détection liée au professionnel d'audit. » notre étude nous a permis de confirmer cette hypothèse car l'adoption de cette approche par le cabinet, consiste à procurer une grande importance à la compréhension de l'activité de l'entreprise, à ses systèmes de traitement de l'information comptable et à son contrôle interne. Cette approche nous a permet de porter directement notre attention sur les aspects qui affectent significativement les états financiers de l'entreprise, en cernant les faiblesses majeures ainsi que les anomalies significatives que nous avons pu détecter lors de la mission d'audit effectuée au sein de cette dernière. Par l'achèvement de ces différentes étapes de cette approche, nous avons pu déduire le risque de non-détection lors de l'évaluation des comptes collectifs et leurs validations.

Dans la troisième hypothèse « L'application correcte et efficace de la démarche d'évaluation des risques par le cabinet d'audit. » cette hypothèse se voit confirmer, car c'est un cabinet reconnu qui a appliqué correctement les principes d'évaluation du risque, selon une démarche propre à ce cabinet d'audit selon l'approche par les risques, qui a permis à ce dernier de focaliser ses efforts d'audit sur les zones clés et avoir une flexibilité dans le temps et

CONCLUSION GENERALE

atteindre les délais préalablement définies sur le contrat, cela à donner des travaux de qualité et une très bonne image sur ce cabinet.

A la fin de ce modeste travail, il est important de noter que notre étude s'est confrontée à plusieurs contraintes, d'une part la complexité de notre sujet de recherche qui concerne le risque d'audit, un concept récemment introduit en Algérie, d'autre part, la méconnaissance du sujet de notre recherche sur les procédures d'évaluation de risque d'audit et le manque d'informations pratiques pour cause de confidentialité.

Enfin, certains points tel que le travail sur un échantillon plus important n'a pas été traité dans notre recherche, et nous espérons que cela fera l'objet d'autres travaux de recherche.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrage:

- GERALD VALIN: CONTROLOR & AUDITOR, DUNOD, PARIS, 2006.
- GRAND ET VERDALLE : Audit Comptable et Financier, ECONOMICA, PARIS, 2006.
- Lionel Colin et Gérard Vallin : Audit et contrôle interne, Série Dalloz, 1992, 4ème édition.
- ALAIN MIKOL, les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition : ORGANISATION, 1999.
- DANIEL BATUDE: Audit Financier et comptable, NATHAN, Paris, 1997.
- ROBERT et MAIRESSE: comptabilité et audit, édition DUNOD, Paris, 2009.
- MERCIER Antoine et al. « Audit et commissariat aux comptes, guide de l'auditeur et de l'audité », éditions FRANCIS LEFEBVRE, 2011.
- MIKOL (A) : *Audit et commissariat aux comptes*, éditions E-theque, Paris, 2010.
- RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 4ème édition, Edition d'ORGANISATION, Paris, 2003.
- ROBERT Oberth, Marie-Pierre Mairesse, *comptabilité et audit*, édition Dunod, Paris, 2015.
- TOKINIAINA Rananjason Ralaza, Marie-Christine Rosier, GUILLAUME Saby, *Réussir le DSCG 4 - Comptabilité et audit*, édition Eyrolles, Paris, 2016.
- RAVALEC J.P, *audit social et juridique*, ED les guides Montchrestien.

Les textes réglementaires :

- Loi 10-01 relative aux professions de l'expert comptables, commissaire aux comptes et comptables agréés, 2010.
- Code de déontologie des professionnelles comptables, révisé en juillet 2009, New York.
- Décision n°02 du 4 Février 2016 du Ministre des finances.
- Décision n°150 du 11 Octobre 2016 du Ministre des finances.
- Décision n°23 du 15 Mars 2017 du Ministre des finances.
- Article 715 bis 4, code de commerce algérien.
- La norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.
- La norme ISA 210, Accord sur les termes des missions d'audit, paragraphe.

BIBLIOGRAPHIE

- LES NORMES ALGERIENNES D AUDIT NAA 500 : les éléments probants, 11 Octobre 2016.
- NAA 560 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE, 04 février 2016, paragraphe 2.
- NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit, 2006.

Travaux universitaires :

- Affif CHAOUICHE : Evaluation Des Comptes Dans Le Cadre De L'audit Contractuel étude de cas : KPMG SPA-Hydra, mémoire fin d'étude d'un magister en finance et comptabilité, Ecole Supérieur du Commerce, Alger, 2012.
- Salima DROUIS: la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques, thèse de magister, ORAN, 2010.
- Farida BENGHEZAL: La démarche du commissariat aux comptes en Algérie Étude de cas : SARL PEINTURE MIDY II, mémoire de master en finance et comptabilité, Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, Alger, 2016.
- M. Ibrahim CHAKER : essai d'analyse des procédures d'évaluation du risque d'audit appliquée par un cabinet d'audit, étude de cas : CABINET HAMLAOUI Mohamed, mémoire de master en finance et comptabilité, Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, Alger, 2016.

Documents administrative et guides :

- SFAYHI Nejib : « Guide pour utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME », première édition IFAC, Tunisie, Février 2006.
- HACHEMI Abdelwahed : « Guide pour utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des PME », deuxième édition IFAC, Tunisie, Février 2008.
- IFAC: « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, *Tome 1* », troisième édition IFAC, Tunisie, 2013.
- IFAC: « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, *Tome 2* », troisième édition IFAC, Tunisie, 2013.
- Le guide du commissaire aux comptes : « NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL », CNCC, juin 2007.

BIBLIOGRAPHIE

- Christoph Miesch : « Guide De Vérification Des Comptes », Office Des Affaires Communales Et De L'organisation Du Territoire, Berne, Novembre 2011.

Sites web :

- <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>
- <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/503123/audit-comptable-et-financier>
- <https://doc.cncc.fr/docs/services-autres-que-la-certifica>
- <http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-23-16>
- <http://www.cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/category/15-les-normes-algeriennes-d-audit>
- <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/599993/seuil-de-signification>

Annexes

ANNEXES

Annexe N°1 : Liste des normes internationales d'audit

I- Principes généraux et responsabilités		
Numéro	La norme	Désignation
ISA 200	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit	Ces normes énoncent les principes généraux et précisent les responsabilités dans le cadre des missions d'audit, contrôle qualité, documentation, prise en compte des textes législatifs et réglementaires, communication...
ISA 210	Accord sur les termes des missions d'audit	
ISA 220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers	
ISA 230	Documentation d'audit	
ISA 240	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers	
ISA 250	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers	
ISA 260	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	
ISA 265	Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction	
II- Evaluation des risques et éléments de réponse aux risques identifiés		
Numéro	la norme	désignation
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers	Ces normes concernant l'évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'audit et les éléments de réponse aux risques identifiés :
ISA 315	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement	
ISA 320	Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	
ISA 330	Réponses de l'auditeur aux risques évalués	
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services	

ANNEXES

ISA 450	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	Approche de planification d'une mission d'audit, procédures à mettre en œuvre pour l'évaluation des risques, caractère significatif en matière d'audit, connaissance de l'entité, de son environnement et de son fonctionnement....
III- Eléments probants		
Numéro	la norme	désignation
ISA 500	Eléments probants	Ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d'une mission d'audit : Confirmation externe, Approche analytique, Sondage, estimations comptable, parties liées, événements postérieurs à la date de clôture, continuité de l'exploitation,
ISA 501	Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	
ISA 505	Confirmations externes	
ISA 510	Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture	
ISA 520	Procédures analytiques	
ISA 530	Sondages en audit	
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant	
ISA 545	Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant	
ISA 550	Parties liées	
ISA 560	Evènements postérieurs à la clôture	

ANNEXES

ISA 570	Continuité de l'exploitation	déclaration de la direction...
ISA 580	Déclarations écrites	
IV- Utilisation des travaux d'autres professionnels		
Numéro	la Norme	Désignation
ISA 600	Aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)	Ces normes concernent l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par d'autres professionnels : dans quelle mesure ces travaux peuvent-ils être pris en compte et comment doivent-ils être utilisés.
ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	
ISA 620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	
V- Conclusion de l'audit et rapport		
Numéro	la Norme	Désignation
ISA 700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers	ces normes concernent les conclusions d'une mission d'audit et le rapport qui doit être établi à l'issue de chaque mission.
ISA 701	Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant)	
ISA 705	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant	
ISA 706	Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant	
ISA 710	Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs	
ISA 720	Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audites	
VI- Domaines spécialisés		

ANNEXES

Numéro	la Norme	Désignation
ISA 800	Aspects particuliers – audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique	Concernant les missions d'audit spéciales, ayant pour objectif de fournir une assurance raisonnable
ISA 805	Aspects particuliers – audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier	(c'est-à-dire élevée et portant sur un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable
ISA 810	Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés	particulier, ou un composant d'un jeu complet d'états financiers (exemple : une rubrique particulière du bilan),
ISRE 2410	Examen limite d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité	ou le respect de clauses contractuelles, ou des états financiers résumés.

ANNEXES

Annexe N°2 : Questionnaire du contrôle interne sur le cycle immobilisation

ELEMENTS CLES ANALYSE CONTROLE INTERNE	O	N	OBSERVATIONS
Existe-t-il un budget des investissements ? Est-il rapproché des investissements réalisés ?			
Existe-t-il des études préalables à l'acquisition des immobilisations ?			
Les factures d'immobilisations font-elles l'objet d'un classement distinct ?			
Existe-t-il un fichier des immobilisations ? Est-il régulièrement rapproché de la comptabilité ?			
Fait-on régulièrement l'inventaire des immobilisations ? Cet inventaire est-il rapproché du fichier des immobilisations ?			
Les cessions et les mises au rebut sont-elles matériellement justifiées et approuvées ?			
Les immobilisations sont-elles suffisamment assurées ?			
La comptabilisation des immobilisations et des amortissements est-elle à jour ?			
Type d'erreurs relevées			
Conclusion : évaluation générale du risque			

ANNEXES

Annexe N°3 : Questionnaire du contrôle interne sur le cycle créances

ELEMENTS CLES ANALYSE CONTROLE INTERNE	O	N	OBSERVATIONS
Existe-t-il une procédure d'acceptation des clients			
L'acceptation se fait-elle sur la base de critères précis tels que la solvabilité du client ?			
Avant l'acceptation des commandes, s'assure-t-on de l'existence en stock des quantités demandées ?			
Une fois l'acceptation est faite, les commandes sont-elles rapidement acheminées aux services responsables de leur traitement ?			
Les livraisons sont-elles effectuées au vu des bons de commande ?			
Un rapprochement est-il fait entre le bon de livraison et les mouvements des stocks ?			
Les bons de livraisons sont-ils pré-numérotés ?			
Les factures sont-elles établies à partir des bons de livraisons ?			
Les factures sont-elles numérotés ?			
Les fonctions d'encaissement et d'établissement des factures sont-elles séparées ?			
Un rapprochement est-il fait entre les facturations et les montants imputés dans les comptes clients ?			
Les factures, bons de commandes et bons de livraison sont transmis à la comptabilité ?			
Les système informatique permet-il la détection des doubles enregistrements ?			
Existe-t-il une procédure d'assainissement des créances efficace ?			
Les règlement sont-ils comptabilisés dès leur réception ?			

ANNEXES

Annexe N°4 : L'actif du bilan de l'entreprise au 31/12/2018

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	926 880,00	192 519,32	734 360,68	529 047,42
Immobilisations corporelles	1 275 998 054,35	254 469 563,56	1 021 528 490,79	450 911 950,12
Terrains	252 901 700,00		252 901 700,00	252 901 700,00
Batiments	82 735 861,02	12 613 043,20	70 122 817,82	59 389 167,74
Autres immobilisations corporelles	940 360 493,33	241 856 520,36	698 503 972,97	138 621 082,38
Immobilisations en concession				
Immobilisation en cours	25 087 541,14		25 087 541,14	17 888 957,54
Immobilisations financières	67 238 896,57	16 363 271,25	50 875 625,32	61 563 014,22
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	10 000,00		10 000,00	10 000,00
Autres titres immobilisés				
Prets et autres actifs financiers non courants	67 238 896,57	16 363 271,25	50 865 625,32	61 553 014,22
impôts différés actif	29 302 407,13		29 302 407,13	23 166 668,20
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 398 553 779,19	271 025 354,13	1 127 528 425,06	554 059 637,50
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	174 404 241,74	1 252 922,16	173 151 319,58	148 907 350,09
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 114 117 682,67	33 613 917,31	1 080 503 765,63	847 541 148,49
Autres débiteurs	12 458 116,91		12 458 116,91	7 253 218,49
Impôts et assimilés	10 950 585,58		10 950 585,58	9 652 620,50
Autres créances et emplois assimilés	4 584 262,61		4 584 262,61	44 995,83
Disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	115 716 200,46		115 716 200,46	170 167 775,40
TOTAL ACTIF COURANT	1 432 231 089,97	34 866 839,47	1 397 364 250,50	1 183 567 108,80

ANNEXES

TOTAL GENERAL ACTIF	2 830 784 869,16	305 892 193,60	2 524 892 675,56	1 737 626 746,30
----------------------------	-----------------------------	---------------------------	-----------------------------	-----------------------------

Annexe N°5 : Le passif du bilan de l'entreprise au 31/12/2018

LIBELLE	NET	NET N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	296 000 000,00	296 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés	226 676 102,59	226 676 102,59
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net - Résultat net de groupe	75 276 515,24	-2 998 969,90
Autres capitaux propres - Report à nouveau	99 160 859,86	71 934 828,26
Part de la société consolidante		
part des minoritaire		
TOTAL I	697 113 477,69	591 611 960,95
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 011 259 589,30	538 112 376,22
Impôts (différés et provisionnés)	14 185 311,29	14 913 096,17
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	158 049 130,29	122 867 978,48
TOTAL II	1 183 494 030,88	675 893 450,87
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	297 611 494,13	96 132 110,89
Impôts	227 172 718,56	198 751 451,04
Autres dettes	119 500 953,67	175 237 772,55
Trésorerie passif		
TOTAL III	644 285 166,36	470 121 334,48
TOTAL GENERAL PASSIF	2 524 892 674,93	1 737 626 746,30

ANNEXES

Annexe N° 6 : Compte de résultat de l'entreprise au 31/12/2018

LIBELLE	NET	NET N-1
Chiffres d'affaire	432 776 204,26	267 110 719,26
travaux réalisés à facturer	455 937 816,57	329 515 405,13
variation stocks produits finis et encours	13 609 792,28	27 279 525,21
productions immobilisées	13 555 535,40	17 888 957,54
subventions d'exploitation		
Productions de l'exercice	915 879 348,51	641 794 607,14
Achats consommés	-242 612 527,06	-138 383 412,72
Services extérieurs et autres consommation	-76 545 800,92	-91 998 883,88
Consommation de l'exercice	-319 158 327,98	-230 382 296,60
Valeurs ajoutées d'exploitation	596 721 020,53	411 412 310,54
Charges de personnels	-440 268 831,33	-329 135 330,56
Impôts, taxes et versements assimilés	-22 578 770,44	-12 070 595,75
Excedent brut d'exploitation	133 873 418,76	70 206 384,23
Autres produits opérationnels	81 429 018,21	40 856 349,86
Autres charges opérationnelles	-34 298 413,53	-41 557 074,36
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-102 908 599,28	-50 912 513,59
Reprise sur pertes de valeur et provisions	12 624 372,25	19 417 772,58
Résultat opérationnel	90 719 796,41	38 010 918,72
Produits financiers	398 289,84	7 746,11
charges financières		
Résultat financier	398 289,84	7 746,11
Résultat ordinaire avant impôts (V+ VI)	91 118 086,25	38 018 664,83
Impôts exigible sur résultat ordinaire	-30 173 641,09	-28 888 688,22
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaire	14 332 070,08	12 128 946,51
Total impôts	-15 841 571,01	-41 017 634,73
Total des produits des activités ordinaires	1 010 331 028,81	702 076 475,69
Total des charges des activités ordinaires	-935 054 513,24	-664 057 810,86
Résultat net des activités ordinaires	75 276 515,24	-2 998 969,90
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
Résultat extraordinaire		
Résultat net de l'exercice	75 276 515,24	-2 998 969,90

Tables des matières

TABLE DES MATIERES

Remerciements

Dédicaces

Liste des tableaux.....I

Liste des figures.....II

Liste des abréviations.....III

Sommaire.....V

Résumé.....VI

Introduction générale..... A

Chapitre 1 : l'approche théorique de l'audit..... 1

Section 01 : Généralité sur l'audit contractuel..... 3

1. Les origines historiques de l'audit : 3

2. Définition de l'audit : 4

3. La typologie de l'audit : 5

3.1. L'audit financier et comptable : 5

3.1.1. L'audit financier légale : 6

3.1.2. L'audit contractuel : 7

3.2. L'audit interne (l'audit opérationnel) : 9

4. Les assertions d'audit : 11

4.1. Définition des assertions d'audit : 11

4.2. Description des assertions : 11

Section 2 : La normalisation internationale de la profession d'audit..... 13

1. Les organismes de normalisation : 13

1.1. L'IAASB : 13

1.2. La Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes CNCC: 14

1.3. L'Ordre Nationale des Experts Comptables ONEC : 14

2. Les normes internationales d'audit : 15

2.1. Les ISA (International Standard on Accounting)..... 15

TABLE DES MATIERES

2.2. Code d'éthique ou de déontologie.....	16
Section 03 : Les normes algériennes d'audit NAA	17
1. Les Normes Algériennes d'Audit NAA :.....	17
1.1. Décision n°150 du 11 Octobre 2016 du Ministre des finances :.....	17
1.1.1. La Norme Algérienne de' Audit 300 « Planification un audit d'états financiers » :.....	17
1.1.2. La Norme Algérienne d'Audit 500 « Eléments probants ».....	18
1.1.3. La Norme Algérienne d' Audit 510 « Missions d'audit initiales- soldes d'ouverture »	18
1.1.4. La Norme Algérienne d'Audit 700 « Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers » :.....	19
1.2. Décision n° 23 du 15 Mars 2017 du Ministre des finances :	20
1.2.1. La Norme Algérienne d'Audit 520 « Procédures analytiques ».....	20
1.2.2. La Norme Algérienne d'Audit 570 « Continuité de l'exploitation »	21
1.2.3. La Norme Algérienne d'Audit 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes »	21
1.2.4. La Norme Algérienne d'Audit 620 « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».....	22
Conclusion.....	23
Chapitre 2 : l'organisation d'une mission d'audit contractuel selon l'approche par les risques.....	24
Section 01 : l'approche par les risques et la conception du risque d'audit.....	26
1. L'approche par les risques :.....	26
1.1. L'objectif de l'approche par les risques :.....	27
1.2. Les avantages de l'approche d'audit par les risques :	27
2. Le risque d'audit :	29
2.3. La relation entre les composants du risque d'audit :.....	32
2.3.1. Utilisation d'une expression quantitative :.....	32

TABLE DES MATIERES

2.4. Le seuil de signification :	33
2.4.1. Définition :.....	34
2.4.2. Le caractère significatif et le risque d’audit :	35
Section 02 : le déroulement d’une mission d’audit selon approche par les risques	36
1. Acceptation et maintien de la mission:	36
1.1. Evaluation de la capacité du cabinet d’audit d’effectuer la mission compte tenu des risques encourus :.....	38
1.2. Les conditions préalables de l’audit :	39
1.3. L’accord sur les termes de la mission :	40
2. Identification et évaluation du risque d’anomalie significative :.....	41
2.1. La prise de connaissance de l’entité :.....	41
2.2. Evaluation du contrôle interne et des risques :.....	43
2.2.1. L’évaluation du contrôle interne :	43
2.2.1.1. Définition du contrôle interne :.....	43
2.2.1.2. La démarche d’évaluation du contrôle interne :	44
2.2.1.2.1. Prise de connaissance des procédures :	45
2.2.1.2.2. Evaluation préliminaire des procédures :	46
2.2.1.2.3. Contrôle de fonctionnement des procédures :	46
2.2.1.2.4. Evaluation définitive des procédures :.....	47
2.2.2. L’évaluation des risques :.....	47
2.3. Fixation du seuil de signification :	47
2.4. Planification et élaboration du plan de la mission et programme du travail :	47
2.4.1. Le plan de mission :.....	48
2.4.2. Le programme de travail :	48
3. Conception et mises en œuvre des procédures d’audit :.....	49
3.1. Obtention des éléments probants :	49
3.2. Contrôle par sondage et autres méthodes de sélection des échantillons :	50

TABLE DES MATIERES

4.	Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs :.....	50
4.1.	L'élaboration des programmes de contrôle des comptes :.....	50
4.2.	Les techniques usuelles et exceptionnelles de contrôles des comptes :.....	51
4.2.1.	Contrôles visant à recueillir des éléments probants :	51
4.2.2.	Procédures analytiques :	51
4.2.3.	Contrôles détaillés :	52
4.2.4.	Contrôle arithmétique :.....	52
5.	Synthèse de la mission et formulation de l'opinion :.....	52
5.1.	Evénement postérieures à la clôture :.....	52
5.2.	Déclaration écrites :.....	52
5.3.	Check List de fin de mission :.....	53
5.4.	Conclusion de l'audit et rapport :.....	53

Chapitre 03 : analyse des procédures d'évaluation des risques par le cabinet d'audit.....55

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil -Cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes- 57

1.	Présentation du commissaire aux comptes :	57
2.	L'organisation du cabinet :	57
2.1.	Fiche signalétique :.....	57
2.2.	L'organigramme :.....	57
3.	Les métiers du cabinet :	58
4.	Les formations professionnelles :	59
5.	Secteurs d'activité du cabinet :	59
6.	Présentation de la méthodologie d'audit du cabinet :	60

Section 2 : démarche d'audit et l'application des procédures d'évaluation des risques par le cabinet..... 61

1.	Acceptation et maintien de la mission :	62
----	---	----

TABLE DES MATIERES

1.1.	Acceptation du client :	62
1.2.	Acceptation de la mission :	62
1.3.	La lettre de mission :	63
2.	Identification et évaluation du risque d'anomalie significative :	63
2.1.	Prise de connaissance :	63
2.2.	L'évaluation du contrôle interne :	65
2.2.1.	l'évaluation du C.I pour le cycle immobilisation :	65
2.2.1.1.	Processus d'acquisition des immobilisations :	66
2.2.1.2.	Contrôle et suivi des immobilisations :	68
2.2.1.2.1.	La comptabilisation :	68
2.2.1.2.2.	L'inventaire physique :	68
2.2.2.	l'évaluation du C.I pour le cycle créance et emplois assimilés :	69
2.2.2.1.	Participation au différents appels d'offres :	70
2.2.2.2.	Le cycle vente/client :	71
3.	Constats et recommandation pour l'entreprise :	72
4.	Constats et recommandation sur l'approche d'évaluation CI du cabinet :	73
5.	Contrôle mis en place et évaluation des éléments collectifs :	73
5.1.	Cycle immobilisations :	73
5.1.1.	Revue analytique des principaux postes :	73
5.1.2.	Présentation du détail des immobilisations :	76
5.1.3.	Le tableau de cadrage :	77
5.1.4.	Autres constatations :	78
5.1.4.1.	Prolongation de la durée d'utilité :	78
5.1.4.2.	Cautions :	79
5.1.4.3.	Prêts :	79
5.1.5.	Contrôle des immobilisations en cours :	79
5.1.6.	Tests sur les acquisitions :	79

TABLE DES MATIERES

5.1.7. Tests sur les amortissements :	80
5.2. Cycle créances et emplois assimilés :	81
5.2.1. La revue analytique des postes :	81
5.2.2. Présentation du détail des créances et emplois assimilés :	82
6. Synthèse de la mission et formulation de l'opinion rapports :	87
7. Les recommandations :	88
8. Constat :	88
Conclusion.....	90
Conclusion générale	91
Bibliographie.....	95
Annexes.....	99
Tables des matières	109