

République Algérienne Démocratique et Populaire

*Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique*

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

*Mémoire préparé en vue de l'obtention
du diplôme de master en sciences commerciales et financières
Spécialité: Contrôle de gestion*

Thème :

**Impact des normes ISA sur les diligences d'audit
Cas : Deloitte Algérie**

Présenté par :

HADJI Madjid

Encadré par :

*Dr OUDAI Moussa
Maitre de conférences (A) à l'ESC*

Lieu de stage : Deloitte Algérie

Période de stage : Du 03/02/2019 au 09/05/2019.

Année universitaire : 2018 / 2019

République Algérienne Démocratique et Populaire

*Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique*

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

*Mémoire préparé en vue de l'obtention
du diplôme de master en sciences commerciales et financières
Spécialité: Contrôle de gestion*

Thème :

**Impact des normes ISA sur les diligences d'audit
Cas : Deloitte Algérie**

Présenté par :

HADJI Madjid

Encadré par :

*Dr OUDAI Moussa
Maitre de conférences (A) à l'ESC*

Lieu de stage : Deloitte Algérie

Période de stage : Du 03/02/2019 au 09/05/2019.

Année universitaire : 2018 / 2019

Remerciement :

Je tiens à remercier toutes les personnes ayant contribué au succès de mon stage ainsi qu'à la bonne rédaction de ce mémoire.

Premièrement Je remercie mon encadreur Mr Oudai Moussa pour sa disponibilité et son accompagnement durant l'élaboration de ce travail.

Mes remerciements vont aussi au Cabinet Deloitte Algérie pour l'intégration et la qualité de l'apprentissage que j'ai reçu tout au long de mon stage ainsi que la possibilité d'effectuer mes premiers pas dans l'audit financier.

Enfin Je remercie également mes professeurs au niveau de l'ESC pour la qualité des enseignements que j'ai reçu durant mes 5 années universitaires.

SOMMAIRE**Remerciement**

Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des figures.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Résumé.....	V

Introduction générale	a
------------------------------------	----------

Chapitre I : Le cadre conceptuel de l'audit	03
Section 1 : Aspects théoriques de l'audit.	04
Section 2 : Généralités sur l'audit légal.....	13
Section 3 : L'évolution du rôle de l'auditeur dans la détection des fraudes....	24
Conclusion du premier chapitre.....	30

Chapitre II : Les normes d'audit.....	32
Section 1 : Les normes internationales d'audit (ISA).....	33
Section 2 : Les normes Algérienne d'audit (NAA).....	43
Section3 : Les normes d'exercice Professionnel (NEP).....	51
Conclusion du deuxième chapitre.....	59

Chapitre III : L'application des normes « ISA » au niveau du Cabinet...	61
Section 1 : Présentation du cabinet d'accueil	62
Section 2 : Audit légal des comptes du Client Pro-pure d'après le référentiel ISA.....	74
Section 3 : Le rapport d'audit sur les comptes de l'entreprise « Pro-pure ».....	85
Conclusion du troisième chapitre	98

Conclusion générale.....	100
---------------------------------	------------

Bibliographie.....	103
Table des matières.....	107

LISTE DES TABLEAUX

N°	Intitulé	Page
01	Les normes ISA	34
02	Les normes NEP	52
04	Exemple de plan de note d'orientation générale	77

LISTE DES FIGURES

N°	Intitulé	Page
01	Les métiers de Deloitte	65
02	Organigramme du service audit	67
03	Evolution de nombre d'effectif	67
04	Evolution du CA et des parts de marché des principaux concurrents	68
05	Analyse de Porter	69

LISTE DES ABREVIATIONS

AG	Assemblée générale
CA	Conseil d'administration
CAC	Commissariat aux comptes
CTT	Chreshold
CNCC	La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
DG	Direction générale
IAASB	Conseil des Normes Internationales d'Audit et d'Assurance
IBS	International Business Services
IFAC	La Fédération Internationale des Comptables
IFACI	L'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
IQA	Indicateur de la Qualité d'Audit
ISA	Les normes Internationales d'Audit
ISQC	Normes internationales de contrôle de qualité
LSF	Loi de sécurité Financière
NAA	Normes Algériennes d'Audit
NEP	Normes d'Exercice Prpfessionnel
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PV	Procès verbal
PM	Performance materiality
SCF	Système Comptable Financier
SIG	Signification
TI	Technologie Informatique

RÉSUMÉ :

L'audit est une profession en perpétuelle évolution, elle reste encore récente en Algérie. L'audit légal est souvent défini comme l'examen auquel procède un professionnel indépendant en vue d'exprimer une opinion raisonnable sur les comptes d'une société. L'opinion consiste à certifier ou non la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise pour l'exercice clos. A cet effet, l'auditeur suit une démarche structurée et normée tant sur la plan local que international par un ensemble de règles et diligences professionnelles.

Les normes, ainsi que le Code de déontologie, intègrent toutes les dispositions obligatoires du cadre de référence international des pratiques professionnelles. Par conséquent, être en conformité avec le Code de déontologie et les normes témoigne du respect des dispositions obligatoires.

MOTS CLÉS : Audit, normalisation, code de déontologie, cadre de référence.

ABSTRACT :

Auditing is a profession in perpetual evolution, it is still recent in Algeria. Statutory audit is often defined as the review by an independent professional to express a reasonable opinion on a company's financial statements. The opinion consists in certifying or not the sincerity, the regularity and the faithful image of the accounts of the company for the closed fiscal year. To this end, the auditor follows a structured and standardized approach both locally and internationally through a set of professional rules and procedures.

The Standards, as well as the Code of Ethics, incorporate all the mandatory provisions of the International Reference Framework for Professional Practices, therefore, being in compliance with the Code of Ethics and the Standards demonstrate compliance with the mandatory provisions.

KEYWORDS: Audit, Standardization, Code of ethics, framework.

Introduction générale

Introduction générale :

Plusieurs actions étaient engagées visant la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières. Le Système Comptable Financier présente une des toutes premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes IFRS.

L'Algérie est entrain de compléter cette chaîne informationnelle comptable, fiscale et financière par l'adoption d'un autre processus de contrôle qui s'ajoute et améliore le système de contrôle et audit de cette chaîne, il s'agit bien des normes Algériennes d'audit.

La pratique d'audit imposée aux entreprises Algériennes se limite à l'audit légal, les autres types d'audit en l'occurrence, l'audit interne demeure facultatif auprès de ces entreprises et parfois d'une efficacité limitée pour celles où cette fonction a été imposée par force de loi. Il est temps donc de s'interroger sur l'état des lieux de la pratique d'audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.

Depuis, de nouvelles réglementations sont entrées en application. Les lois et les normes dans ce domaine évoluent continuellement. Ceci étant dit une nécessité de voir la pratique d'audit unifiée et suivre ces réformes, tel était le rôle des nouvelles normes Algériennes d'audit, autonome adapté aux spécificités et conjonctures du pays, qui est autrement inspiré du référentiel international (ISA).

Le rôle de l'audit comptable financier est d'assister les responsables de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit comptable financier leur fournit des analyses, des appréciations, des conseils et des informations de manière systématique concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable. Ce qui nous mène à poser notre problématique :

1. Problématique de recherche :

Est-ce que les normes d'audit ont un impact positif sur la pratique d'audit en Algérie ? Quel sera leur contribution dans la qualité du travail de la mission d'audit en Algérie ? Et quels sont leurs enjeux d'application et leurs perspectives ?

Et cette problématique appelle les sous questions suivantes :

- La pratique d'audit en Algérie suit-elle un référentiel unifié conforme aux normes internationales d'audit ?
- Existe-t-il une réglementation qui dicte l'application des normes d'audit aux entreprises ?
- Quelles sont les perspectives liées à la pratique de la normalisation d'audit en Algérie ?

Afin de répondre à ces questions nous supposons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : La mission d'audit en Algérie ne suit pas un référentiel unifié conforme aux normes internationales d'audit.

Hypothèse 02: Les CAC durant la mission d'audit en Algérie ne suivent plus un même référentiel ce qui rend primordial le recours à l'harmonisation de la pratique d'audit.

Hypothèse 03 : Les « ISA » ouvriront la porte aux organismes chargés de la normalisation pour l'élaboration de nouvelles normes d'audit en Algérie.

Intérêt et Objectif :

Le choix de ce thème repose sur plusieurs motifs, il s'agit d'un thème de terrain qui nécessite un travail de recherche, ce dernier permet d'assimiler la notion de normalisation de la pratique d'audit d'une manière générale et particulièrement en Algérie ,elle permet aussi de voir le lien existant entre le référentiel international « ISA » et celui Algérien « NAA ».

Méthodologie de recherche :

Pour la réalisation de notre travail nous avons opté pour l'approche descriptive concernant les deux premiers chapitres théoriques. Pour le chapitre pratique, nous avons opté pour l'approche analytique.

Plan de recherche :

Le plan est composé de trois chapitres :

Le premier chapitre portera sur le cadre conceptuel de l'audit divisé en trois sections ; la première section abordera la définition de l'audit, la typologie, les assertions, ainsi les risques de ce dernier. La seconde section intitulée : Généralités sur l'audit légal, elle aborde l'historique, les définitions, et propriétés de l'audit légal. Pour la dernière section, elle sera consacrée au rôle de l'auditeur dans la détection de fraudes.

Le deuxième chapitre abordera les normes d'audit et qui comporte trois sections. La première section portera sur les normes internationales ISA, le contenu et concepts de base en audit d'après les ISA, par la suite on abordera les normes Algérienne d'audit NAA d'audit, les premières normes ainsi que les différents organismes qui régissent la profession d'audit en Algérie, et pour finir la dernière section traitera des normes française NEP, leur présentation ainsi que leur formalisation de la démarche d'audit.

Enfin, le troisième chapitre présente une étude de cas au niveau du cabinet d'audit Deloitte Algérie, qui est composé de trois sections : la première section sera consacrée à la présentation du cabinet Deloitte Algérie ayant fait objet de lieu de stage. La seconde section sera dédiée à l'audit légal des comptes du client « Pro-pure », la présentation de la démarche mise en œuvre l'or de l'intervention. La troisième section quand à elle, portera sur le rapport d'audit émis par le CAC. Suivi d'une conclusion générale qui synthétise la recherche.

CHAPITRE I

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT

CHAPITRE I : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT

Tout au long de ce chapitre, nous allons exploiter la question de l'audit avec ses différentes facettes, en passant par ses différents types, son apport sur le plan pratique ainsi que les organismes qui le normalise, nous essayerons de comprendre les concepts de base de ce dernier en prenant comme point de départ les différentes définitions et concepts de l'audit.

Notre premier chapitre est organisé comme suit :

- Une première section introductive a l'audit traitant les différentes notions de l'audit.
- Une seconde section portant sur les aspects techniques de l'audit légal.
- Ainsi qu'une troisième section consacrée à l'évolution du rôle de l'auditeur dans la détection des fraudes.

SECTION 1 : ASPECTS THEORIQUES DE L'AUDIT

L'audit est un processus d'examen critique dont le caractère professionnel se manifeste par la compétence du professionnel découlant d'une formation et d'une expérience pertinente, l'utilisation d'une méthodologie, de techniques et d'outils pour conduire l'examen.

La notion d'informations est conçue de façon extensive. L'audit porte sur :

- Des informations analytiques ou synthétiques,
- Des informations historiques ou prévisionnelles,
- Des informations internes ou externes à l'entité émettrice,
- Des informations quantitatives, qualitatives ou techniques etc.

Cette première section sera consacrée pour mettre en place la définition et aux concepts généraux de la notion de l'audit en générale, Elle Abordera les définitions de l'audit et typologie d'audit, les assertions, ainsi que les risques et la matérialité relatifs à l'audit

1. L'expression d'une opinion responsable et indépendante :

L'opinion formulée par l'auditeur est une opinion responsable car elle l'engage de façon personnelle. Elle peut être complétée par la formulation de recommandations.

2. La référence à des critères de qualité :

L'expression d'une opinion implique toujours la référence à des critères de qualité :

La régularité, qui est la conformité à des règles, procédures et principes qui peuvent être internes ou externes à l'entité émettrice de l'information (on parle aussi d'audit de conformité).¹

La sincérité (ou fidélité) avec laquelle les faits sont traduits dans l'information. C'est l'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures.

¹WHANNOU, (Serge) : Audit Comptable Et Financier, Support De Cours Master, ESGIS. Paris. P13

Autres définitions:

Des auteurs ainsi que des organisations ont apporté des définitions à l'audit, nous retiendrons celles-ci :

Audit : C'est confier :

La vérification de l'image fidèle des comptes établis conformément à un référentiel comptable identifié par les responsables de l'entité auditée,

A une personne qui respecte une déontologie fixée par des organisations professionnelles reconnues et qui utilise une méthodologie dont la bonne application est vérifiée par une entité reconnue.

D'après le dictionnaire Robert, « *l'audit est la procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise* ». Cette définition peut être étendue, au-delà du contrôle de la gestion d'une entreprise, au contrôle de la gestion d'une tâche quelle qu'elle soit. On peut, ainsi, aussi bien parler de l'audit d'états comptables que de l'audit d'une machine ou d'une procédure de fabrication.

3. Types d'audit:

Le type de l'audit varie selon le type du contrat ainsi que le but recherché de la mission d'audit:

3.1 Audit interne:

Il peut être défini comme : « *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, de gouvernance d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.*¹

¹(IFAC Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services

3.2 Audit externe:

On assimile souvent l'audit externe au commissariat aux comptes (CAC). L'audit externe est l'examen indépendant et formel des états financiers d'une institution, de ses enregistrements, opérations et activités.

Cette étude est menée par des auditeurs externes ou aussi des commissaires aux comptes professionnels et a pour objectif de garantir la crédibilité des états financiers et autres rapports de la direction, d'établir la responsabilité de l'institution dans la gestion des fonds de bailleurs, et permet aussi d'identifier les faiblesses des systèmes de contrôle interne.¹

3.3 Audit comptable et financier :

L'audit comptable et financier est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise.

Cet audit est la forme moderne de contrôle, de vérification, d'inspection et de surveillance des comptes en apportant une dimension critique. Cette démarche peut s'envisager dans une perspective interne ou externe et s'inscrit dans le cadre de missions légales ou contractuelles.

3.4 Audit légal :

Les missions d'audit légal ont pour objet la garantie d'une image fidèle des états financiers d'une entreprise. Celles-ci sont obligatoires ; elles sont définies et encadrées par des textes légaux et consistent en un examen indépendant. Elles sont menées par des commissaires aux comptes et aboutissent à travers l'expression d'une opinion motivée, à la certification des états financiers.

2.5 Audit contractuel :

Cet audit n'est pas imposé par la loi, il peut être demandé par l'entreprise, par les actionnaires ou par des tiers. Il répond à différentes préoccupations : fiabilité de l'information

Pronouncements, Edition 2012, ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing »).

¹MIKOL, (Alain) : Audit Et Commissariat Aux Comptes, Edition e-theque, Paris, 2014, p. 11.

à présenter aux associés ou à des tiers et appréciation de l'organisation comptable en vue de l'optimiser et lutter contre la fraude.

Les missions sont définies par le client lui-même et visent à améliorer la perception de la performance de l'activité. A ce titre, cet audit ne se limite pas aux seules données financières de l'entreprise mais s'inscrit également dans l'audit des procédures et du contrôle interne.¹

2.6 Audit opérationnel:

Selon l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) créée en 1968 aux Etats-Unis, qui a pour mission de développer une communauté de normes applicables aux cabinets d'audit et de conseil : « *L'audit opérationnel est l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères admis, en particulier, en vue de la prise de décision* ». ²

4. Les assertions d'audit:

Ce sont des critères de référence servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, et dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle. Les plus pertinentes sont au nombre de six, à savoir :

4.1 Exhaustivité:

Toutes les transactions et événements ainsi que tous les actifs et les passifs qui auraient du être enregistrés ont effectivement été enregistrés et ce dans le bon exercice comptable. Toutes les informations devant figurer en annexe y figurent effectivement.³

¹REKOUCHE, (Maya) : Etude d'une démarche d'audit, Mémoire Master option management, EHEC Alger, Juin 2015, p. 24.

²RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, Edition de l'organisation, Paris, 2010, p. 73.

³BENHAYOUN, (Sadafi) : L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des entreprises, Rabat , 2001, p. 19.

4.2 Existence et réalité:

Les actifs et les passifs, ainsi que les transactions et les évènements qui ont été enregistrés dans les comptes ou mentionnés en annexe sont réels, concernent l'entité et se rapportent au bon exercice comptable.

4.3 Exactitude:

Les actifs et les passifs ainsi que les transactions et les évènements qui ont été enregistrés dans les comptes ou mentionnés en annexe ont été correctement enregistrés, dans les soldes comptables appropriés.¹

4.4 Évaluation :

Les actifs et les passifs sont enregistrés dans les états financiers selon les valeurs appropriées. Les éventuels écarts de valorisation ou les écarts d'affectation sont correctement enregistrés.

5. Droit et Obligation:

Les états financiers de l'entité reflètent aussi bien ses obligations (au passif) que ses droits sur les actifs qu'elle détient ou contrôle.

Présentation : Les agrégats du bilan et du compte de résultat ainsi que les informations figurant en annexe sont correctement présentés et décrits, clairement exprimés, et ce pour les montants appropriés.

6. Le risque d'audit:

D'après l'ISA 200, le risque d'audit est « le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives ». Il existe trois composantes du risque d'audit.

6.1. Risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers:

Ce risque est intrinsèque aux états financiers et indépendants des procédures d'audit envisagées.

6.2. Le risque inhérent:

Selon ISA 200, le risque inhérent est : « *la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents* »

6.3. Le risque de contrôle interne :

Selon la même norme, le risque de contrôle interne est : « *le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée à d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité* ».

6.4. Risque de non détection:

Le risque de non détection, au sens de l'ISA 200, est «le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée à d'autres anomalies ».

7. Seuil de signification et seuil de planification:

La notion de seuil de signification et seuil de planification, joue un rôle prépondérant dans la démarche de l'auditeur afin de planifier et d'organiser sa mission.

7.1. Le caractère significatif:

Le caractère significatif est l'une des notions de base de l'audit, elle se définit comme :

« Une information significative est une information dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information quantitative s'apprécie par rapport à un seuil de signification». ¹

¹MERCIER, (Antoine) et MERLE, (Philippe) : Mémento Audit et Commissariat Aux Comptes, Edition Francis LEFEBVRE, Paris, 2010, p. 477

7.2. Seuil de signification:

Le seuil de signification est le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. En d'autres termes, le seuil de signification est le seuil à partir duquel un ensemble d'erreurs est jugé suffisamment important pour exiger la modification des comptes annuels. Il peut, le cas échéant, ne s'agir que d'une seule erreur d'un montant tout particulièrement important.²

7.3. Seuil de planification :

Seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

8. Objectifs de l'audit:

L'audit peut avoir différents objectifs, le plus recherché est de donner aux utilisateurs des états financiers l'assurance et la crédibilité de l'information financière diffusée par l'entreprise auditée.

8.1. Jugement extérieur:

La fonction de l'audit financier est d'apporter aux états financiers, établis et publiés, un regard extérieur et une assurance indépendante qui renforcent leur crédibilité. Aussi, l'audit financier a pour vocation de conférer une utilité réelle aux états financiers en donnant à ceux qui les utilisent une sécurité suffisante dans la prise de leurs décisions.

Plus le niveau de confiance donné aux états financiers est renforcé, plus les décisions sur la base de ces états dont elles-mêmes renforcées.

8.2. Impact de l'opinion exprimée:

D'après les résultats des études empiriques réalisées dans des pays anglo-saxons et en France, une grande importance doit être attachée aux conclusions des auditeurs par les marchés de capitaux. Ces conclusions conduisent également de manière indirecte à apporter

de la crédibilité à d'autres documents émis par les dirigeants, lorsque ces documents contiennent de l'information financière.

9. Les différents types de missions:

L'audit financier comprend la mission de commissariat aux comptes ainsi que des missions plus ou moins étendues.

9.1. La mission d'audit légal :

La mission d'audit légal implique la mise en œuvre de l'ensemble de l'approche et des normes de travail, adaptées à la taille et aux spécificités de l'entreprise, prévues par la loi et les normes professionnelles. Le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion de l'entreprise (principe de non-immixtion). Plus précisément, il ne peut pas et ne doit pas critiquer les décisions stratégiques, l'organisation en termes de coûts et d'efficacité tant que la qualité de l'information financière n'est pas en cause.

Enfin, il lui appartient de déterminer si les anomalies relevées ou qui pourraient exister ont un impact significatif sur la qualité de l'information financière. En deçà de ce seuil, il n'a pas d'informations à fournir sur les erreurs ou failles dans les procédures rencontrées.¹

9.2. Les missions d'audit élargi:

Compte tenu des limites que peuvent connaître les missions du commissaire aux comptes, il peut être demandé à l'auditeur financier de réaliser des missions particulières plus étendues, à divers points de vue:

-Extension de la mission d'examen de procédures mises en œuvre par l'entreprise en termes d'efficacité (pertinence des informations produites et rapport coût/qualité);

-Approfondissement de l'étude de certains cycles ou comptes qui pourraient être jugés comme peu significatifs dans le cadre de l'audit légal.

-Examen d'informations financières qui ne relèvent pas des comptes annuels (tableaux de bord, comptes prévisionnels, bilan social...).

¹ABID, (Jugurtha) : Audit Financier Des Immobilisations, Mémoire pour l'obtention du Diplôme Supérieur Des Etudes Bancaires, Ecole Supérieure De Banque, Alger, 2015. P.

9.3. Les missions de revue limitée:

L'auditeur peut se voir confier des missions qui ne nécessitent pas la mise en œuvre de l'ensemble des diligences habituellement reconnues comme indispensables lors d'un véritable audit. Ces travaux dits de "revue limitée" aboutissent à des conclusions présentant une garantie plus faible qu'un audit financier classique. ¹

¹<http://www.maleaconsulting.com/> Audit Comptable-Financier : Objectifs, Démarches Et Techniques. 13/03/19, 15H30

SECTION 02 : GÉNÉRALITES SUR L'AUDIT LEGAL

L'audit légal des comptes revient à émettre une opinion confirmant que les comptes fournissent une image fidèle de la situation économique d'une entreprise et des résultats de l'exercice écoulé. Cette mission de vérification est menée par un compte.

L'audit légal permet aussi de prévenir et de réduire les risques à travers l'appréciation des procédures.

L'audit légal, ou le commissariat aux comptes est une profession ambiguë et comporte un certain nombre de risque, nous essayerons de comprendre ses notions de base.

A travers cette section, nous allons aborder les points suivants :

- Historique de l'audit légal ;
- Définition de l'audit légal ;
- Propriétés de la profession de commissariat aux comptes ;
- Nomination et mandant du commissaire aux comptes.

1. Historique de l'audit légal:

Nous présenterons l'historique de l'audit légal en Algérie en passant par son historique dans deux pays particulier à savoir :

-Les USA, puisque c'est les premiers à mettre au point les techniques qui répondent aux exigences de l'audit légal

-France, car notre système est incontestablement très inspiré des lois françaises.

1.1 Historique de l'audit aux USA:

Durant la période allant de 1880 à 1920, le développement des entreprises caractérisé par des apports étrangers importants a contribué à la création d'une organisation professionnelle de comptables. A partir de 1900 les banquiers exigeaient de leurs clients une certification de leurs comptes.

De 1930 à 1940, les méthodes de contrôles se renforcent, la bourse de NEW YORK crée une commission de bourse, la « Securities and Exchange Commission » ; des audits sont exigés pour toute entreprise cotée.

En 1939, le scandale « MC KESSON and ROBBINS » résultant de présentations fallacieuses de bilans aboutit à la publication d'un document relatif à « l'extension des procédures d'audit ». Depuis une conception de l'audit laissant une large place au contrôle interne s'est développée, des normes ont été progressivement définies puis affinées, la technique n'a cessé d'évoluer et de contribuer à améliorer le concept de la vérification et, par la même la qualité de l'information.

1.2 Historique du commissariat aux comptes en France :

Le Commissaire aux Comptes est, en France, une institution plus que centenaire, bien que relativement récente en tant que profession organisée.

Si une qualification de « commissaire » apparaît pour la première fois en 1863, c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés qui a institué le « commissaire de sociétés » à l'époque de la révolution industrielle.

En 1935, les pouvoirs du commissaire sont élargis du fait des scandales financiers de l'époque. Une procédure d'agrément par les cours d'appel est instituée pour les commissaires aux comptes contrôlant les Sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et obligation est faite aux commissaires aux comptes de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance.

Après guerre, la nécessité de promouvoir le marché financier pour soutenir l'expansion économique a suscité une réforme importante du commissariat aux comptes, réalisée par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

Le commissariat aux comptes est érigé en une profession qu'organise le décret du 12 août 1969, créant une Compagnie Nationale des Commissaires Aux Comptes, placée auprès du ministre de la justice.

Au cours des récentes années, une succession de lois et règlements a modernisé l'ensemble du système d'informations comptables et financières, compte tenu notamment des directives d'harmonisation européennes, du développement des normes internationales et de l'apparition des difficultés des entreprises.

De ces textes résulte pour le commissaire aux comptes :

Une extension de son champ d'intervention, notamment aux entités économiques du secteur public et aux associations;

Un élargissement du contenu même de sa mission, en particulier à l'alerte si la continuité de l'entreprise apparaît compromise et, dans certains cas, à l'examen des documents semestriels et provisionnels;

Depuis 1985, de nombreuses lois ont étendu le commissariat aux comptes à diverses entités débordant du cadre strict de l'entreprise.

Plus généralement, ces réformes ont pour objet de répondre au besoin d'une information fiable non seulement au profit des organes internes à l'entreprise, mais également de ses partenaires externes et des autorités publiques intéressées, ce que traduit l'obligation de déposer au greffe du tribunal de commerce le rapport du commissaire aux comptes annuels¹

1.3 Le commissariat aux comptes en Algérie :

En Algérie, il convient de savoir que les textes français avaient été reconduits jusqu'en 1975, pour les sociétés de droit privé année de promulgation du code de commerce.

Par contre c'est en 1970, que le contrôle des sociétés nationales a été consacré par des textes de loi.

C'est ainsi que l'ordonnance N° 69-107 du 31/12/1969 portant loi de finances pour 1970, prévoyait que le ministre d'état chargé des finances et du plan devait désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales et dans les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial, en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leurs situations active et passive.

Dans le même but, il pouvait également désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés où l'état ou un organisme public détient une part du capital social. Il s'agit là d'une disposition visant particulièrement les sociétés mixtes et les sociétés d'économie mixte.

¹<http://www.auditalegetcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/>, (consulté le 18/03/2019 à 15h)

Le décret 70-173 du 16/11/1970 a précisé les obligations et la mission de ces commissaires aux comptes d'entreprises publiques ou semi-publiques. Le texte a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent de la gestion des dites entreprises, en confiant la mission à des commissaires aux comptes, fonctionnaires de l'état, désigné parmi : Les contrôleurs généraux des finances, Les contrôleurs des finances, Les inspecteurs financiers, Les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel.

De nombreux passages des lois 88-01 (portant loi d'orientation sur les EPE) et 88-04 modifiant et complétant l'ordonnance N : °75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et, fixant les règles particulièrement applicables aux entreprises économiques font référence au contrôle des commissaires aux comptes dans les formes initialement prévues par le code de commerce ¹

Cependant ce partenaire de contrôle, au titre assimilé par la terminologie courante, ne sera certainement pas celui connu lors des années 1970 au regard des missions attribuées, et pour les mêmes raisons ne peut être assimilé aux auditeurs d'institutions de contrôle créés en 1980. C'est à dire que dans la mouvance des réformes, un nouveau style de contrôle apparaît très apparenté à celui des sociétés de droit privé, mais en harmonie avec l'esprit de restructuration du secteur économique public.

Les Commissaires aux comptes devront contribuer à rétablir le rôle particulier assigné au système d'informations financières et comptables.

2. Définition de l'audit légal:

L'audit légal a toujours été défini par : « la vérification des comptes d'une société pour s'assurer qu'ils avaient bien été établis selon les normes comptables appliquées».

Plus récemment l'audit légal se définit comme suit : « l'audit est un processus critique, méthodique et documenté, effectué par un professionnel compétent et indépendant, permettant de recueillir des informations objectives, pour déterminer dans quelle mesure les éléments du système cible satisfont aux exigences du référentiel du domaine concerné ou aux critères d'audit ».²

¹www.compta-dz.com, (consulté le 18/03/2019 à 18h)

²DELOITTE, cabinet d'audit : Audit Et Certification Des Comptes : La Profession Comptable En Algérie, p. 6-9.

3. Cadre légal et réglementaire du commissariat aux comptes en Algérie:

Le commissariat aux comptes est une profession fortement réglementée en Algérie, nous retracerons ici, les différents textes juridiques apparus dans ce sens au fil du temps.

Textes fondamentaux:

Les textes de loi fondamentaux concernant le commissariat aux comptes en Algérie peuvent être résumés comme suit :

L'ordonnance n°71-82 du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession comptable et d'expert comptable. La loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé : Fixation des conditions et des modalités d'exercice de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé de sociétés commerciales y compris les Sociétés de capitaux et portant création d'un ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés;

Le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés ;

La décision n°103/SPM/94 du Ministère des finances du 2 février 1994 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes : Fixation des diligences professionnelles des commissaires aux comptes dans les cadre des missions qui leurs sont dévolues conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

Le décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé: Ce décret fixe les règles d'éthique professionnelle applicables aux membres de l'ordre national des experts comptable, commissaires aux comptes et comptables agréés, notamment en matière d'obligations et de droits du professionnel, de dispositions des règles relatives aux règles d'incompatibilités et des actes publicitaires.¹

¹ MAHFOUD Boulaoui, La qualité de l'audit en entreprise, Mémoire de Master en Finance et Comptabilité, EHEC Alger, 2015, p.53.

Décret exécutif n°97-457 du 1er décembre 1997 portant application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé : Modalités d'application de la publication par l'ordre des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant l'accès à l'exercice de la profession;

Le décret n°97-458 du 1er décembre 1997 portant application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé : Modalités de publication par l'ordre des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant droit à l'exercice de la profession fixés par arrêté du Ministère des finances.

Commission ad hoc chargée de définir les critères d'appréciation des titres et diplômes ainsi que les conditions d'expérience professionnelle dans les domaines comptables et financiers ouvrant droit à l'exercice de la profession;

Décision du 24 mars 1999 portant approbation des titres et diplômes ainsi que des conditions d'expérience professionnelle ouvrant accès à l'exercice de la profession. : Approbation des critères d'appréciation des titres et diplômes ainsi que les conditions d'expérience professionnelle dans les domaines comptable et financier ouvrant droit à l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Le décret exécutif n°01-421 du 20 décembre 2001 modifiant et complétant le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992, modifié et complété, fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.¹

3.1 Propriétés de la profession de commissariat aux comptes:

Après avoir défini l'audit légal et présenté son cadre légal et réglementaire, il est nécessaire d'aborder ses propriétés : (statut, nomination, durée...).

¹BERTIN (Elisabeth), GODOWSKI (Christophe) et KHELASSI (Rédha) : Manuel de comptabilité et audit, Editions BERTI, Alger, 2013, p. 526.

3.2 Statut du commissaire aux comptes:

Est commissaire aux comptes, au sens de la loi 10-01, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur¹.

3.3 Nomination et mandant du commissaire aux comptes:

Le commissaire aux comptes est désigné, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité après accord des associés parmi les professionnels inscrit au tableau de l'ordre national.

3.4 Durée de la fonction:

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans renouvelable une fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années.

3.5 Expiration de la fonction:

-La cessation de la fonction peut résulter de plusieurs événements :

-L'arrivée au terme et le non renouvellement du mandant;

-L'extinction de l'obligation qui conduit à la nomination d'un commissaire aux comptes

-La démission du CAC sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués.

Il doit s'appuyer sur des motifs tels que la cessation définitive de l'activité, un motif personnel impérieux...

¹Journal Officiel de la République Algérienne n°42, LOI 10-01, du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, p. 6.

-L'empêchement provisoire ou définitif provenant de l'incapacité à mettre en œuvre la mission.

-Le relèvement judiciaire de fonction pour faute et empêchement, avant expiration normale de son mandat, par décision de justice à la demande du directoire, du CA, des actionnaires¹

3.6 Une mission permanente :

Le commissaire aux comptes dispose d'un droit d'investigation permanent, en ce qui concerne sa mission générale. En conséquence, il peut opérer à toute époque, toutes les vérifications et contrôles qu'il juge opportuns.

Il peut se faire communiquer toutes les pièces utiles à sa mission et obtenir des informations auprès des tiers avec qui l'entreprise est en relation. ²

3.7 Droit à l'information et pouvoir d'investigation:

Le commissaire aux comptes a le droit de recueillir dans l'entreprise toutes informations utiles à l'exercice de sa mission. Les dirigeants de l'entreprise ne peuvent lui opposé le secret professionnel.

Ce droit est étendu aux tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne morale contrôlée et aussi aux autres entités dans le périmètre de consolidation de l'entité auditée si l'entreprise établis des comptes consolidés.

Le commissaire est aussi convoqué au conseil d'administration et aux assemblé générale de l'entrepris. Il dispose aussi du pouvoir de convoquer lui-même les actionnaires en assemblée

3.8 Le droit à la rémunération :

Les honoraires du commissaire aux comptes sont à la charge de la personne dont il assure le contrôle légale. Ils sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité.

¹BERTIN (Elisabeth), GODOWSKI (Christophe) et KHELASSI (Rédha) , Op.cit, p. 541.

²MECHERI, (Mohamed Sagheir) : L'Evaluation Du Contrôle Interne Dans Le Cadre D'un Audit Légal,

3.9 Les obligations du commissaire aux comptes:

Le commissaire au compte doit répondre à des obligations envers les propriétaires de la société auditée ainsi qu'à de l'obligation envers l'administration.

3.9.1 La non-immixtion dans la gestion:

Le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer, en aucun cas, dans la gestion de l'entité auditée.

L'acte d'immixtion se définit par ¹:

- L'accomplissement de façon directe ou indirecte des actes de gestions
- L'émission d'opinions sur la gestion de l'entreprise en ce qui concerne la politique commerciale et ou la politique sociale.

3.9.2 L'obligation de moyen :

Les commissaires aux comptes ne sont soumis qu'à une obligation de moyens, et non à une obligation de résultat. Ils ne sont tenus que des diligences professionnelles, c'est-à-dire de conformer leur activité, leur comportement, leurs efforts à ceux du « bon professionnel » qui respecte les dispositions légales et les normes professionnelles.²

3.9.3 L'information des dirigeants :

Le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants sociaux sur les éléments suivants :

- Les contrôles et vérifications effectués;
- Les postes du bilan comptable et documents ou des modifications sont nécessaires;
- Les irrégularités et inexactitudes découvertes ;
- Les conclusions relatives à leur observation

¹Code de commerce, Art. 715 bis 10.

²BERTIN (Elisabeth), GODOWSKI (Christophe) et KHELASSI (Rédha) , Op.cit, p. 545

3.9.4 L'information des actionnaires :

La mission d'information des actionnaires se situe à divers moments de la vie de la société.

Le commissaire aux comptes est dans l'obligation d'informer les actionnaires des irrégularités et inexactitudes relevées au cours de sa mission et cela à la plus prochaine assemblée générale.¹

Il est aussi tenu à présenter à l'assemblée générale ordinaire un rapport général sur les comptes annuels. Ce rapport doit être écrit, daté, signé et déposé au siège social, 15 jours avant la tenue de celle-ci. A travers ce rapport, il va exprimer son avis sur la sincérité et la régularité des comptes de l'entreprise.²

3.9.5 Le secret professionnel:

Les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Le secret professionnel ne peut être levé que dans les cas prévus par la loi.³

Ce secret professionnel n'est pas obligatoire dans les cas suivant :

- A l'égard des dirigeants de l'entreprise
- A l'égard des actionnaires de l'entreprise
- A l'égard des juridictions
- A l'égard des commissaires aux comptes d'une même entité ou ceux d'une filiale ou d'une société mère.

3.10 Les missions du commissaire aux comptes:

Les missions du commissaire aux comptes comprennent la vérification et le contrôle de l'information financière générée par l'entreprise et la conformité de sa comptabilité aux règles comptables en vigueur.

¹Code de commerce, Art. 680.

²Journal Officiel de la République Algérienne n°42, LOI 10-01, Op.cit, p. 11.

³MIKOL, (Alain), Op.cit, p.24.

3.10.1 Les Missions permanentes:

Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes

Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts

Apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect;

Signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme et dont il a pu avoir connaissance;

Certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachés par le même centre de décision.¹

3.10.2 Missions occasionnelles:

Augmentation de capital : l'émission de toutes valeurs mobilières dans ces différents types (actions, obligations..) est soumise à un rapport préalable du CAC;

Réductions du capital : le CAC doit établir un rapport préalable après avoir reçu le projet de réduction;

Opérations de fusion ou de scission: le CAC est tenu d'établir et de présenter un rapport sur la rémunération des apports faits à la société absorbante²

¹Journal Officiel de la République Algérienne n°42, LOI 10-0, op.cit, p.12.

²Code de commerce, Article 75

SECTION 03 : L'EVOLUTION DU ROLE DE L'AUDITEUR DANS LE DETECTION DES FRAUDES

La notion de fraude a souvent été présente voire primordiale dès la naissance de l'audit légal, que ce soit dans le monde anglo-saxon ou en France. Au fur et à mesure du développement de la profession, les CPA (Certified Public Accountant) aux Etats-Unis et les commissaires aux comptes en France ont vu cette notion se reléguer au second plan au profit de la certification d'états financiers sincères et fidèles.

A travers cette section nous allons aborder les points suivants :

- Historique de l'auditeur dans la détection des fraudes
- Évolution du rôle de l'auditeur dans la détection des fraudes
- Les normes d'audit relatives à la fraude.

1. Dans le monde anglo-saxon :

1.1 Aux Etats-Unis

La relation entre l'auditeur et la détection des fraudes a fait l'objet de nombreux changements depuis l'origine de la profession. En effet, au 16ème siècle et auparavant, l'objectif principal de l'auditeur est de détecter les fraudes (Dicksee, 1909

Brown, 1962 ; Montgomery, 1921). A la fin du 19ème siècle et au début du 20ème siècle, le métier d'auditeur aux Etats-Unis se calque sur celui de Grande Bretagne, orienté sur la découverte des fraudes et des problématiques de détournement de fonds. Dicksee (1909), affirme que le rôle premier de l'audit est celui de la détection des fraudes.

La capacité à détecter les fraudes est alors une véritable vertu : « La détection des fraudes est la part la plus importante des devoirs de l'auditeur, et il ne pourra être contesté que l'auditeur capable de détecter les fraudes est – toutes choses égales par ailleurs – un homme meilleur que celui qui n'en est pas capable⁵. » La détection d'erreurs techniques et d'erreurs de principe sont respectivement le deuxième et le troisième rôle de l'audit (Dicksee, 1892).

Les auteurs Brown

(1962), Flint (1971) et Lee (1979) s'accordent également sur cet objectif premier de l'audit. Dicksee avance les raisons de cet intérêt pour la détection des fraudes : selon lui, cet intérêt prend son origine dans les niveaux élevés de banqueroute dans les années 1860 et 1870, période à laquelle le facteur majeur de banqueroute était la fraude.

Les entreprises clientes démontrent alors leur intérêt et leurs besoins dans les activités de détection des fraudes. En conséquence, les auditeurs y ont vu une opportunité pour mieux promouvoir leurs services en s'orientant vers cette démarche.

Pourtant, à la même période, Crewdson (1902) s'oppose à la vision de Dicksee en affirmant que le devoir d'un auditeur n'est pas de détecter les fraudes mais de vérifier que les comptes sont corrects tels qu'ils se présentent (notion d'image fidèle). Il ajoute que s'il subsiste des fraudes non révélées par les travaux d'audit, il estime que l'auditeur a tout de même rempli sa mission.

Cutforth (1914), dans la continuité de la vision de Crewdson, donne une définition plus moderne de l'audit, en le définissant comme l'examen des comptes d'une entreprise afin de déterminer si ceux-ci montrent une image fidèle à la réalité de l'activité de l'entreprise, en fonction de toutes les informations disponibles. Cette définition sera acceptée de manière générale dans les années 1930.

C'est donc à partir des années 1930 que le rôle primaire de détection des fraudes se dissout au profit du rôle de vérification des états financiers. D'après Costello (1991), la raison de ce changement réside dans le fait que la profession refuse d'accepter une responsabilité primaire dans la détection des fraudes.

Suite à l'affaire McKesson and Robbins qui éclate en 1937 aux Etats-Unis et remet en cause le cabinet Price Waterhouse, la profession cherche à limiter sa responsabilité potentielle dans la détection des fraudes en créant les premières normes professionnelles.

Dans cette affaire, l'entreprise McKesson and Robbins, une entreprise de vente en gros de médicaments, avait créé une filiale canadienne fictive afin d'enregistrer des ventes fictives durant plusieurs années. Les auditeurs avaient convenu d'un arrangement avec l'entreprise pour ne pas faire d'inventaire physique et ne pas circulariser les clients.

Brown (1962) souligne que la profession en est venue au consensus qu'elle ne devrait pas être concernée en premier lieu par la détection des fraudes. Ainsi, la première norme, SAP 1 (Statement of Auditing Procedures), « Extension of Auditing Procedure », publiée en 1939, éloigne l'objectif de détection des fraudes et se concentre sur l'objectif de vérification de la sincérité et de la fidélité des comptes du client.¹

1.2 En France :

Sur le plan français, l'audit légal naît avec la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerciales. A cette époque, les « commissaires de société » étaient en quelque sorte les mandataires des actionnaires. Ils se prononçaient sur les comptes sociaux des entreprises dans le but de protéger les actionnaires et autres pourvoyeurs de fonds contre les risques de fraude.

Peu à peu, les objectifs d'audit évoluent progressivement et le commissaire de société devient commissaire aux comptes avec la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, qui vient préciser l'objet de la mission principale du commissaire aux comptes : certifier que les comptes annuels sont « réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société. » Cette loi, ainsi que le décret du 12 août 1969.

1.2.1 Des références précoces à l'expectation GAP :

Les références à l'expectation gap apparaissent tôt dans l'historique de la relation auditeur et détection des fraudes. Chandler et al. (1993) affirment que dès la fin du 19ème siècle, certains auteurs manifestent leur inquiétude « sur le fait que l'intérêt prononcé à tort sur la détection des fraudes puisse amener les clients et le public investisseur à placer une croyance injustifiée dans les pouvoirs de l'audit ».

Les auteurs craignent ainsi l'apparition d'un expectation gap avec le fait que les tiers (clients, investisseurs, ou toute personne s'intéressant au rapport annuel d'audit) confient à la profession cette « croyance injustifiée ». Selon Griffith (1885), cela est déjà le cas car certains clients se reposent sur l'auditeur sans avoir la moindre idée de la nature de son travail. Ils considèrent les honoraires d'audit comme une « assurance premium » les désengageant des pertes, malgré un management parfois téméraire de l'entreprise.

¹Traduit de Dicksee, 1909, p.23

Ces clients estiment que s'il y a des pertes, c'est l'auditeur qu'il faut blâmer et faire payer. Harvey, membre des Chartered Accountant students de Londres, mettait déjà en garde la profession en 1897 dans son essai en soutenant que « c'est une erreur de penser que le système d'audit assure la non occurrence de fraude, et que plus tôt la profession fera Comprendre cela au public, mieux ce sera pour elle. »

Il reproche aux auditeurs leur manque de modestie et leur tendance à mettre en avant leur « infailibilité ». Au 20ème siècle, Chandler et al. (1993) déplore que le message d'Harvey n'ait pas pénétré le public, pour qui la principale fonction de l'auditeur reste la découverte des fraudes. L'auteur soutient que la raison de cet échec de communication est due à la profession elle-même et à des auteurs renommés qui ont continué à porter un intérêt important au rôle de détecteur de fraude dans leurs publications. ¹

2. Évolution des normes d'audit relatives à la fraude au niveau américain, international et Français :

La norme SAP 1, intitulée « Extension of Auditing Procedure », publié en 1939, éloigne l'auditeur de son objectif initial de détection des fraudes et le rapproche de celui de la certification de la sincérité et de la fidélité des comptes du client. Suite à cette norme, la SEC ainsi que le public font pression sur la profession pour qu'elle clarifie sa responsabilité dans la détection des fraudes.

En 1961, suite à cette pression, l'AICPA élabore SAP 30, « Responsibilities and Functions of the Independent Auditor in the Examination of Financial Statement ». Cette norme admet que les auditeurs doivent être conscients de la possibilité de fraude durant un audit. Ils doivent considérer la possibilité que, lorsqu'une fraude est significative, elle peut affecter l'opinion du CAC

En 1973, suite au scandale EquityFunding où des polices d'assurances avaient été créées de manière fictive grâce à un système informatique, la Cohen Commission est fondée. Mandatée par l'AICPA, elle formule des recommandations pour réduire l'expectation gap et travaille sur les responsabilités des auditeurs externes. Son rapport publié en 1978 émet des recommandations concernant la responsabilité des auditeurs dans la détection des fraudes.

¹Loi n° 84-148 du 1 mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, Traduit de Chandler et al., 1993, p. 447

Un an avant le rapport de la Cohen Commission, la norme SAS 16.

(Statement on Auditing Standards), intitulée « The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities » est élaborée. Au milieu des années 1980, la profession se rend compte que SAS 16 est clairement insuffisant. Albrecht et Willingham (1993) évoquent la mauvaise volonté des auditeurs à accepter plus de responsabilité dans la détection des fraudes, alors que le public place des attentes élevées auprès de la profession dans un contexte de crise et de faillites d'entreprises.¹

C'est en 1998 avec l'élaboration de la norme SAS 82, « Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit », que le mot « fraude » apparaît pour la première fois dans le titre d'une norme. Cette norme marque une orientation nouvelle dans le domaine : il s'agit d'une volonté de l'AICPA de clarifier le rôle des auditeurs sur leur responsabilité dans les fraudes.

En l'application de SAS 82, les auditeurs doivent documenter leur évaluation du risque de fraude et leurs modifications du plan d'audit si des conditions de fraude potentielle apparaissent durant l'audit. Néanmoins, Mancino (1997) critique l'inefficacité de SAS 82 en soulignant que celle-ci n'augmente pas la responsabilité des auditeurs dans la détection de fraude au-delà des concepts de « matérialité » et d'« assurance raisonnable ».

A l'aube du 21^{ème} siècle, les efforts de l'AICPA n'ont pas suffi à éviter le désastre financier de l'affaire Enron, septième plus grande entreprise américaine à cette époque. Le Congrès émet le Sarbanes-Oxley Act le 23 janvier 2002 et crée le PCAOB, chargé de superviser les auditeurs des sociétés cotées sur le marché américain. En effet, l'affaire Enron a entraîné la chute du cabinet qui auditait ses comptes, Arthur Andersen. Par conséquent, le rôle et les fonctions des cabinets d'audit ont été remis en question.

La loi Sarbanes-Oxley vise à redonner confiance aux investisseurs et apporte de nouvelles régulations pour la profession notamment sur l'attention accordée à la fraude. L'indépendance des auditeurs externes constitue un axe majeur de la loi : afin de réduire les conflits d'intérêts, les auditeurs ne peuvent fournir aux sociétés dont ils certifient les comptes des services autres que ceux directement liés à cette prestation (Sarbanes-Oxley, section 201). La loi Sarbanes-Oxley est considérée comme la régulation la plus importante aux Etats-Unis depuis la crise des années 1930 et le Securities Exchange Act.

¹ Traduit de Harvey, B.S. (1897), "The Limits Which a Chartered Accountant Should Place on his Duties and Responsibilities as an Auditor: prize essay". Document non trouvé dans les recherches effectuées.

En 2002, la norme SAS 99 améliore la précédente norme SAS 82. Elle incite les auditeurs à avoir une approche proactive pour empêcher et détecter les fraudes, grâce à une connaissance plus approfondie de leur client et du risque potentiel de fraude.

La norme insiste sur la notion de scepticisme professionnel que doit intégrer chaque auditeur : quel que soit le niveau de confiance vis-à-vis des dirigeants de l'entreprise auditée, l'auditeur doit toujours garder un état d'esprit critique dans l'analyse des informations et documents fournis, afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les anomalies résultant de fraudes ou d'erreurs et ayant une incidence significative sur les comptes soient détectées.

Ce scepticisme professionnel doit être exercé au travers des entretiens réalisés avec les responsables, de la détermination des zones de risques et de l'élaboration d'un programme de travail approprié. Selon SAS 99, l'auditeur ne doit pas faire confiance au management en partant du principe que ce dernier est honnête et agit en toute intégrité, au risque que le management passe au travers des contrôles mis en place.

Les preuves d'audit recueillies doivent faire l'objet d'une analyse pour déterminer si le risque de fraude est couvert de façon satisfaisante.

Conclusion du premier chapitre :

L'audit est l'une des pierres angulaires du gouvernement d'entreprise, car il donne à une organisation et une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apportant ses conseils afin d'aider à améliorer la performance de l'entreprise, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Bien que, l'audit est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle, il est indispensable pour une entité de pratiquer la mission d'audit dans tout le respect des normes.

En effet, l'utilisation d'une méthode, de techniques, et d'outils en matière d'audit ne peut être réellement efficace et adaptée aux objectifs de l'entreprise que si l'auditeur a une idée claire des normes qu'il doit appliquer.

Cependant, l'auditeur est concerné principalement dans le cadre de sa mission au sein de l'organisation par les tâches de vérification, de contrôle et d'évaluation de la structure dans laquelle il opère. Donc, nous pouvons dire que l'auditeur est le garant du bon fonctionnement des systèmes de contrôles internes présents au sein de l'entreprise.

CHAPITRE II

LES NORMES D'AUDIT

CHAPITRE II : LES NORMES D'AUDIT

Dans une société mondialisée marquée par un flux d'informations extensives, l'audit connaît un développement indéniable dans les entreprises privées et dans les organisations publiques.

Certes, la survie dans une économie turbulente caractérisée par l'asymétrie d'informations et la rareté des informations crédibles et pertinentes nécessite la recherche d'une source présentant l'information nécessaire.

Dans ce sens, l'audit est une obligation légale qui sommée tant les entreprises que les groupes à se faire certifier les comptes individuels ou consolidés par un auditeur externe à l'organisation, appelé commissaire aux comptes.

Lors du présent chapitre, nous nous intéresserons aux fondamentaux de la normalisation de l'audit ainsi que des organismes de normalisation,

Pour cela, nous avons structuré ce chapitre de la manière suivante :

- Une première section dédiée aux définitions des Normes ISA
- Une deuxième section consacrée aux normes Algérienne d'audit NAA
- Et enfin une troisième section portant sur les NEP

SECTION 01 : LES NORMES ISA

La réalisation d'une mission d'audit suppose l'existence de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit. Ces règles sont édictées et publiées par une commission permanente du conseil de l'IFAC appelée l'IAASB. Cette commission publie des textes sous forme de recommandations internationales appelées ISA.

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

A travers cette section nous allons aborder :

- Le Contenu des normes ISA
- Concepts de base en audit d'après les ISA

1. Aperçu sur le contenu des normes :

Le tableau suivant donne un aperçu sur le contenu de ces normes :

Tableau n° : Aperçu des normes

Numéro de la norme	Intitulé de la norme
ISQC 1	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes
200	Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers
210	Termes et conditions de la mission
220	Contrôle qualité d'une mission d'audit
230	Documentation des travaux
240	Responsabilité incombant à l'auditeur d'envisager la fraude dans un audit d'états financiers
250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers
260	Communication avec le gouvernement d'entreprise
300	Planification de l'audit
315	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives
320	Caractère significatif en matière d'audit
330	Procédures de l'auditeur en réponse aux risques évalués
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureaux
500	Éléments probants
501	Éléments probants -remarques complémentaires sur certains points
505	Confirmations externes
510	Missions initiales –solde d'ouverture
520	Procédures analytiques
530	Sondages en audit et autres méthodes de sélection d'échantillons
540	Audit des estimations comptables
545	Audit des mesures et des informations sur les justes valeurs
550	Parties liées
560	Événements postérieurs à la clôture
570	Hypothèse de continuité d'exploitation ²⁹

²⁹<https://www.Audit Légal Des Comptes Consolidés>, Consulté le 03/04/2019 à 14h

2. Concepts de base en audit:

2.1 Approche par les Risques

L'ISA 200.2 énonce 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 applicable.

L'objectif de l'auditeur dans une approche d'audit par les risques est d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives. Ceci implique la réalisation de trois étapes fondamentales :

Une étape d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers,

Une étape de conception et d'exécution de procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques estimés et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, à un faible niveau acceptable, et une étape de rédaction appropriée du rapport d'audit, basée sur les résultats du travail d'audit mené.

2.2 Assurance Raisonnable

L'assurance raisonnable est à considérer pour la totalité du processus d'audit. Elle signifie un niveau élevé d'assurance, sans qu'elle ne soit une assurance absolue. En effet, l'auditeur ne peut fournir une assurance absolue, en raison des limitations inhérentes au travail à accomplir, au jugement professionnel requis et à la nature des éléments probants à examiner.

L'ISA 200.24 énonce que l'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs d'un audit.

2.3 Composantes du risque d'audit

Le risque d'une mission d'audit est le risque que le professionnel exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend:

- Le risque que l'information soit affectée par des anomalies significatives. Ce risque se présente sous deux formes:
- Un «risque inhérent» qui correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants.
- Un «risque lié au contrôle » qui correspond au risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.
- Le risque de non détection qui est le risque que le professionnel ne détecte pas une anomalie matérielle qui existe.

2.4 Contrôle Interne

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, et de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires.

2.4.1 Définition du Contrôle interne

Le Contrôle interne est un processus conçu et appliqué par ceux chargés de la gouvernance, la direction et les autres personnes opérant dans l'entité, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'entité au regard de la fiabilité des rapports financiers, efficacité et efficience des opérations et conformité avec la réglementation en vigueur.

2.4.2 Composantes du contrôle interne

- Le contrôle interne est constitué des éléments suivants :
- L'environnement de contrôle;

- Le processus d'évaluation des risques de l'entité;
- Le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière et à sa communication;

La subdivision du contrôle interne en cinq composantes, fournit à l'auditeur un cadre utile lui permettant de déterminer la façon dont les différents éléments du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur la mission d'audit.

Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit et met en application le contrôle interne. En outre, la préoccupation principale de l'auditeur est de comprendre dans quelle mesure et de quelle manière, un contrôle particulier prévient, ou détecte et corrige, des anomalies

2.5 Assertions des états financiers

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.

2.5.1 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;

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 : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

2.5.2 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.

2.5.3 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;³⁰

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.

³⁰AUDIT & SYSTÈMES D'INFORMATION , Pistes de réflexion sur l'audit et les systèmes d'information P41

2.6 Évaluation des risques d'audit :

2.6.1 Connaissance de l'entité :

L'ISA 315.2, 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 oeuvre des procédures d'audit complémentaires.

La connaissance de l'entité est un processus itératif qui continue durant toute la durée de l'audit.

L'ISA 315 énonce dans ses paragraphes 22, 25, 28, 30 et 35 que :

L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable.

L'auditeur doit acquérir la connaissance de la nature de l'entité. La nature d'une entité se réfère aux opérations menées par cette dernière, à la détention de son capital et à son gouvernement d'entreprise, aux investissements réalisés et prévus, à son organisation interne et à son mode de financement.

La connaissance de la nature d'une entité permet à l'auditeur de comprendre les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations que l'on s'attend à trouver dans les états financiers.

L'auditeur doit acquérir la connaissance du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et apprécier si elles sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables utilisées dans le secteur d'activité concerné.

L'auditeur doit acquérir la connaissance des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques relatifs, liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.

L'auditeur doit acquérir la connaissance des outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité. Les mesures de la performance et leur analyse donnent à l'auditeur une indication sur les aspects de la performance de l'entité que la direction et d'autres personnes considèrent comme importants.

L'analyse de la performance, tant externe qu'interne, crée des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou l'inciter à présenter des états financiers mensongers. L'obtention de la connaissance des mesures de la performance de l'entité aide l'auditeur à évaluer si de telles pressions aboutissent à des actions de la direction qui peuvent augmenter le risque d'anomalies significatives.

Les ISA requièrent de l'auditeur de consacrer le temps nécessaire pour comprendre le processus de prise de décision de l'entité. Ceci inclut la stratégie d'affaire, les facteurs de risque d'affaire et de fraude, la culture des intervenants, les liens hiérarchiques et le contrôle interne établi pour traiter les risques.

2.6.2 Procédures d'évaluation des risques

L'ISA 315 énonce dans ses paragraphes 7 et 12, que :

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, d'évaluation des risques dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne:

- Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité.
- Procédures analytiques et observation physique et inspection.

Lorsque l'auditeur décide d'utiliser les informations recueillies au cours des exercices précédents sur l'entité et son environnement, il doit vérifier si des changements sont survenus depuis l'exercice précédent et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées pour l'audit de la période en cours.

L'ISA 520.2 énonce que l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit.

2.6.3 Demandes d'informations :

La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure d'audit utilisée de façon extensive au cours d'un audit; elle est souvent complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit.

Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

2.6.4 Observation physique :

L'observation physique consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes (par exemple, l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks).

2.6.5 Procédures analytiques :

Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus.

2.6.6 Les termes de la mission :

La forme et le contenu des lettres de mission d'audit peuvent varier d'un client à l'autre, mais elles comprennent, toutes, en général ³¹ :

³¹Guide pour les normes international d'audit, consulté le 20/05/19 à 9H15

- L'objectif de l'audit des états financiers;
- La responsabilité de la direction concernant l'établissement et la présentation des états financiers ;
- Le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers, c'est-à-dire le référentiel comptable applicable;
- L'étendue des travaux d'audit, en faisant référence à la législation applicable, aux textes réglementaires ou aux directives ou prises de positions des organismes professionnels dont l'auditeur est membre

SECTION 2 : LES NORMES NAA.

L'Algérie est entraîné de compléter cette chaîne informationnelle comptable fiscale et financière par l'adoption d'un autre processus de contrôle qui s'ajoute et améliore le système de contrôle et audit de cette chaîne, il s'agit bien des normes Algériennes d'audit.

La pratique d'audit imposé aux entreprises Algériennes se limite à l'audit légal, les autres types d'audit en l'occurrence, l'audit interne demeure facultatif auprès de ces entreprises et parfois d'une efficacité limité pour celles ou cette fonction a été imposée par force de loi. Il est temps donc de s'interroger sur l'état des lieux de la pratique d'audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.

A travers cette section nous allons aborder les points suivants :

- Les différents organismes qui régissent la profession d'audit en Algérie
- Les premières normes Algérienne d'audit.

1. Les organismes régissant la profession d'audit en Algérie

1.1 Conseil National de la Comptabilité (CNC) :

Décret exécutif n°96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité (CNC) : Il s'agit de la création d'un organe consultatif auprès du ministère chargé des finances à caractère interministériel et interprofessionnel ayant pour mission la coordination et la synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptable et des applications y afférentes.

La représentation de la profession au sein de cet organe est de six (6) membres désignés parle Conseil de l'Ordre National.

Le Conseil National de la Comptabilité, présidé par le Ministre des finances ou son représentant, comporte cinq (5) organes ainsi. Dénommés :

- L'assemblée plénière
- Le bureau
- Le Comité des applications
- Les commissions

1.2 Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes, et Comptables Agrées (OECCA)

Le 08 Avril 1992 : la Commission Nationale Administrative sous l'égide du ministère de l'économie est chargée de la préparation et de l'organisation des élections du 1er Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agrées qu'ait connu l'Algérie depuis 1962. Il aura donc fallu 30 ans pour voir la naissance d'une Institution de Contrôle Externe des Sociétés Commerciales réellement indépendante du pouvoir mais investie d'une mission d'intérêt public et général.

Ce Conseil à été créer et régie selon les textes législatifs suivant :

Loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé : Suite au nouveau environnement économique, notamment en matière d'orientation sur les Entreprise Publique Économique (EPE), et la nécessité d'en adopter les instruments juridiques et en particulier les lois relatives à la monnaie et au crédit et au code de commerce.

Le législateur algérien à promulgué cette loi qui détermine les conditions et les modalités d'exercice de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, pour les sociétés commerciales.

Toutefois la loi 91-08 se caractérise par rapport à la précédente par les éléments ci-après :

L'organisation de la profession est assurée par la création d'un organe professionnel intitulé « Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés », administré par un conseil, dont le but est de veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession et de défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres, ainsi que la représentation des intérêts de la profession à l'égard des tiers.

Regroupement au sein de cet organe, de trois corps professionnels, à savoir les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés, qui sont définis au sens de la présente loi comme suit :

-L'expert comptable

« Toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales ou de sociétés civiles, dans les Cas légalement prescrits par la loi et qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise

Il peut être habilité, à exercer la fonction de commissaire aux comptes et à attester à ce titre de la sincérité et la régularité des comptabilités et des comptes... » Art 19 Toutefois, l'exercice de cette profession est conditionné, par l'obtention du titre de l'expert comptable délivré par les institutions d'enseignement supérieur et de l'inscription au tableau de l'ordre, suivant l'esprit de l'article 20.

-Le Commissaire aux comptes

Est commissaire aux comptes, toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes de société et des organismes prévus par la réglementation

-Le Comptable agréé

Est considéré comptable agréé, le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter et surveiller les comptabilités et les comptes des entreprises et organismes qui font appel à son service, ainsi l'établissement de toutes les déclaration fiscales, sociales et administratives relatives aux travaux comptables.

1.3 La cours des comptes :

Instituée par l'article 190 de la constitution de 1976 et consacrée à nouveau par l'article 160 de la constitution de 1989, la Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales et des services publics régie actuellement par l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002 (JORADP n° 25 du 14 avril 2002) et la loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 (JORADP n° 63 du 16 novembre 2008).

Mise en place en 1980 suite à la promulgation de la loi 80-05 du 1er mars 1980 relative à l'exercice de la fonction de contrôle par la Cour des comptes, cette dernière est régie actuellement par l'ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995, modifiée et complétée par l'ordonnance 10-02 du 26 août 2010, qui détermine ses attributions, son organisation et son fonctionnement ainsi que la sanction de ses investigations.

Elle dispose dans le cadre de l'exercice de ses missions, de l'indépendance nécessaire garantissant la neutralité et l'objectivité de ses travaux. Les procédures de fonctionnement et le statut particulier conféré à ses magistrats confortent cette assertion. La Cour des comptes participe, à travers les résultats sanctionnant ses travaux, à asseoir une saine gestion des deniers publics aux plans de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie.

Elle contribue, de par ses attributions, au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraude et de pratiques illégales ou illicites. La Cour des comptes établit un rapport annuel qu'elle adresse au Président de la République.

1.4 Chambre nationale des commissaires aux comptes

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.

1.5 L'Inspection Générale des Finances (IGF) :

L'Inspection Générale des Finances est Organe permanent créée par le décret n°80-53 du 01/03/1980, l'article 1 de ce décret précise : " il est créé un organe permanent de contrôle, placé sous l'autorité directe du Ministère des Finances et dénommé Inspection Générale des Finances"

L'objet et le champ d'intervention de IGF tels que le précise l'article 2 : "le contrôle de l'Inspection Générale des Finances s'exerce sur la gestion financière et comptable des services de l'Etat, des collectivités publiques décentralisées et des organismes suivants ³²:

- Les établissements publics à caractère administratif

³²http://cn-cncc.dz/?page_id=1819 Consulté le 18/05/19 à 15h30

- Les entreprises Socialistes, leur unité ou filiales et les œuvres –sociales qui Independent.
- Les exploitations du secteur autogéré.
- Les caisses de la sécurité sociale, de prestations familiales de retraite d'assurances.
- Générale tous les organismes publics à vocation sociale.

2. Les premières normes d'audit en Algérie :

Depuis 2009, plusieurs actions étaient engagées visant la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières en Algérie. Le Système Comptable et Financier présente une des toutes premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes IFRS. Depuis, de nouvelles réglementations sont entrées en application. Les lois et les normes dans ce domaine évoluent continuellement.

Le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. L'audit a pour objectif d'effectuer des travaux rigoureux et systématiques afin d'étudier, de vérifier et d'évaluer les différents aspects de l'activité de l'entreprise.

Les normes d'audit encore appelées normes d'exercice professionnel constituent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter dans l'exercice de ses missions. Ces normes ont pour objet :

- La définition de la démarche d'audit de l'auditeur ;
- L'organisation de ses travaux.

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

Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « Principes généraux et responsabilités », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « Eléments probants ».

En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs.

Un véritable saut dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n'avaient pas des normes officielles leurs permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

2.1 Contenu de ces premières normes d'audit :

NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

Cette Norme d'Audit traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Ceci implique de s'assurer que certaines conditions préalables à une mission d'audit, qui sont de la responsabilité de la direction.

L'auditeur aura donc comme objectif d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans le cas où les conditions discutées entre les deux tiers sont réunis tout en s'assurant qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction de l'entreprise auditée.

L'auditeur doit s'assurer aussi que les conditions préalables à un audit sont réunies, notamment l'acceptabilité du référentiel comptable appliqué au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif de ses états financiers.

Au même titre la direction doit reconnaître, comprendre et assumer ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation sincère des états financiers tout en opposant aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer nécessaires à l'accomplissement de la mission.

L'auditeur ne pourra pas exprimer une opinion sur les états financiers si ces conditions préalables ne sont pas réunies. Dans une même perspective, les termes de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit contenant 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, la base de calcul des honoraires et les modalités de règlement ainsi que le planning et la réalisation de l'audit.

NAA 550 : Confirmation externes

La norme « NNA 505 » traite la procédure de confirmation externe pour obtenir des éléments probants. Surnommée aussi Circularisation, elle permet d'obtenir la confirmation externe de l'existence, l'exactitude et l'exhaustivité des dettes fournisseurs, des créances clients, des litiges en cours recensés auprès des avocats, des soldes bancaires, ainsi que la liste des engagements contractés auprès des établissements bancaires.

Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Quel est le résultat des procédures de confirmation externe ?

En cas de confirmation qui soulève des doutes sur la fiabilité d'une réponse à une demande de confirmation, l'auditeur doit obtenir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. lorsqu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

NAA 560 : Evènements postérieurs à la clôture

Cette Norme traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. Entre la date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur

Les objectifs de l'auditeur dans le cadre de cette norme sont de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers.

NAA 580 : Déclarations écrites

Cette Norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans un audit des états financiers.

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.

SECTION 3 : LES NORMES NEP

Le commissariat aux comptes fait régulièrement l'objet de modifications depuis son apparition. Ces changements pourraient ne concerner que l'environnement institutionnel du commissaire aux comptes, par exemple se limiter à des règles concernant les élections dans les conseils régionaux ou à la création d'organismes de supervision de la profession, sans incidence réelle sur le travail quotidien du commissaire aux comptes.

Mais il n'en est rien : parmi toutes les réformes qui ont touché le commissaire aux comptes et le droit des sociétés depuis près d'un siècle et demi, nombreuses sont celles qui touchent son exercice professionnel quotidien, à savoir la manière dont les textes l'obligent à mener sa mission d'audit.

Ces 10 dernières années, en particulier, ont vu l'apparition de la déclaration de soupçon de fraude fiscale, le rapport sur le rapport, la déclaration d'indépendance, le guide d'exercice professionnel du cabinet, la lettre d'affirmation obligatoire, l'interdiction de modifier les dossiers de travail à l'issue de la mission

A travers cette section nous allons aborder les points suivants :

- Présentation des NEP
- Formalisation des NEP de la démarche d'audit

1. Présentation des NEP :

La démarche d'audit du commissaire aux comptes est encadrée par un corps de normes, les NEP. Les NEP sont homologuées par le H3C (Haut Conseil au Commissariat aux Comptes) et publiées au Journal Officiel (JO). La publication au JO leur confère de fait force de loi : l'application des NEP est opposable tant aux commissaires aux comptes qu'aux entités auditées.

Liste des Normes d'Exercice Professionnel à jour (dernière mise à jour) :

La liste des NEP reproduite ci-après provient du site de la CRCC :

Tableau n° : Présentation des NEP

I – AUDIT DES COMPTES MIS EN OEUVRE DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES
ASPECTS GENERAUX
<i>NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes</i>
<i>NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en oeuvre dans le cadre de la certification des comptes</i>
<i>NEP-210. La lettre de mission du commissaire aux comptes</i>
2-103. Contrôle de qualité
<i>NEP-230. Documentation de l'audit des comptes</i>
<i>NEP-240. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes</i>
<i>NEP-250. Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires</i>
2-107. Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET PROCEDURES D'AUDIT MISES EN OEUVRE
<i>NEP-300. Planification de l'audit.</i>
<i>NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.</i>
<i>NEP-320. Anomalies significatives et seuil de signification.</i>
<i>NEP-330. Procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques.</i>
2-303. Facteurs à considérer lorsque l'entité fait appel à un service bureau
CARACTERE PROBANT DES ELEMENTS COLLECTES

<i>NEP-500. Caractère probant des éléments collectés.</i>
<i>NEP-501. Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques)</i>
<i>NEP-505. Demandes de confirmation des tiers.</i>
<i>NEP-510. Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes</i>
<i>NEP-520. Procédures analytiques.</i>
<i>NEP-530. Sélection des éléments à contrôler</i>
<i>NEP-540. Appréciation des estimations comptables</i>
2-425. Parties liées
<i>NEP-560. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice</i>
<i>NEP-570. Continuité d'exploitation</i>
<i>NEP-580. Déclarations de la direction</i>
UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS
2-501. Utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité détenue.
<i>NEP-610. Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne</i>
<i>NEP-620. Intervention d'un expert</i>
<i>NEP-630. Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité</i>
RAPPORTS
<i>NEP-700. Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés</i>
<i>NEP-705. Justification des appréciations.</i>
<i>NEP- 710. Informations relatives aux exercices précédents</i>
2-604. Suivi des réserves ou du refus de certifier de l'exercice précédent

NEP-730. Changements comptables

Audit des comptes mis en oeuvre dans certaines entités

NEP-910. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (Norme Petites Entreprises)

II – EXAMEN LIMITE EN APPLICATION DE DEPOSITIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES

NEP-2410. Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires

III – DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

NEP-9010. Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP-9020. Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP-9030. Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP-9040. Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP-9050. Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP-9060. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités

NEP-9070. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises

IV – INTERVENTIONS EN APPLICATION D'AUTRES DISPOSITIONS LEGALES OU REGLEMENTAIRES

NEP-9505. Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du code de commerce sur le rapport du président

NEP-9510. Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce

V – AUTRES

NEP-9605. Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme – Communiqué du 4 mai 2010
NEP-9605. Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Source : AUDIT & SYSTÈMES D'INFORMATION Pistes de réflexion sur l'audit et les systèmes d'information P52

2. Les NEP formalisent la démarche d'audit

2.1 Les diligences préalables à la mission :

La NEP 315 a été homologuée pour la première fois en 2006.

Dans un premier temps l'auditeur prend connaissance de l'environnement externe de l'entreprise c'est-à-dire du cadre réglementaire, du secteur d'activité, du référentiel comptable et d'autres éléments. En effet les risques diffèrent selon les secteurs. De plus certains sont contrôlés également par une autre autorité. Il s'agit notamment des banques.

Dans un second temps l'auditeur prend en compte les caractéristiques propres de l'entité telles que la taille, l'objet social, son organisation ou encore la composition de son capital. Il s'informe également des politiques d'investissement, de financement et des stratégies mises en place par l'entreprise.

Durant cette phase l'auditeur prend également connaissance du contrôle interne (CI). Pour cela, il s'interroge sur le système d'information (SI) mis en place. C'est-à-dire qu'il constate la présence ou l'absence de progiciel de gestion intégré (ERP), de contrôles manuels ou bloquants, de la communication de l'entité sur les rôles.

Même si le SI s'est placé au cœur du CI, la présence de procédures écrites et le contrôle du respect de ces procédures sont indispensables au bon fonctionnement du contrôle interne. L'auditeur doit donc en vérifier l'existence pour apprécier sa qualité. Un CI de qualité permet au Commissaire Aux Comptes (CAC) d'alléger ses contrôles.

En effet ce dispositif a pour principaux objectifs : la conformité aux lois et aux règlements, la sauvegarde des actifs et la qualité de l'information. Il s'agit pour chaque processus de déterminer le risque inhérent et de voir si ce risque est mis sous contrôle.

La NEP 320 donne deux seuils,

le premier est le seuil de signification qui est celui au dessous duquel le CAC n'effectue pas de travaux. Par exemple une facture faisant moins de X€ ne fera pas l'objet de contrôles. Et le second seuil, au-dessous duquel le dirigeant n'a pas l'obligation d'effectuer les ajustements préconisés par le CAC.

Ce dernier s'applique au montant total de l'ensemble des ajustements. La notion d'anomalies significatives s'apprécie en tenant compte de l'influence de cette anomalie sur le jugement d'un utilisateur de l'information financière. La NEP 320 définit également la détermination des seuils qui se fait généralement par application de taux à des indicateurs tels que le résultat net et les capitaux propres.

Une fois l'évaluation des risques effectuée, la NEP 330 « procédures d'audit mises en place par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques » guide l'auditeur dans les tests pouvant être effectués. Le CAC a alors tous les éléments en main pour réaliser son programme de travail et superviser les membres de son équipe.

2.2 Le Déroulement de l'intervention

Une fois l'évaluation des risques effectuée, la NEP 330 « procédures d'audit mises en place par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques » guide l'auditeur dans la poursuite de ses travaux.

La NEP 330 définit ces procédures et donne les facteurs à prendre en compte pour déterminer les tests à effectuer. Deux types de tests peuvent être réalisés : -Les tests de procédures tels que les procédures analytiques et l'observation physique.

Le cabinet GUIGARD-VEYRET réalise une sélection des cinq plus grosses factures d'achats chaque mois si le test concerne les achats. Huit contrôles sont ensuite opérés sur ces pièces telles que la bonne période de comptabilisation, la bonne imputation comptable et la présence du bon de livraison. Lors de ces tests des fraudes peuvent être mises en évidence. En effet l'auditeur peut, par sondage, sélectionner une facture fictive ou une fausse facture

La NEP 505, « Demande de confirmation de tiers », permet également de mettre en évidence des fraudes. Par exemple, lorsque le fournisseur répond, ce dernier envoie un extrait de compte de l'audité.

Il est donc aisé de comparer les mouvements présents chez le fournisseur et ceux présents chez l'audité. Il ne suffit pas de regarder le solde car un fraudeur peut créer une facture fictive et la payer en mettant l'ordre à son nom. Le solde sera identique mais les mouvements seront différents. Les tiers pouvant être interrogés sont la banque, les clients, les fournisseurs, les avocats ou encore les collectivités publiques.

Le principal objectif de la mission d'audit légal lors de sa création en 1867 était de détecter le risque de fraude et de le prévenir en ayant un rôle de dissuasion et ce dans le but de protéger les actionnaires. Peu à peu les objectifs de l'audit externe se sont développés. En effet de nouvelles lois sont apparues en 1966 et 1984 et ont eu pour conséquence d'élargir la mission du CAC sous un objectif de contrôle et de surveillance.

Même si les auditeurs présentent aujourd'hui leurs rapports aux actionnaires, l'évolution de sa mission n'a pas d'intérêt uniquement pour ces derniers. En effet d'autres créanciers ont une grande utilité d'avoir une information financière fiable. Par exemple, les fournisseurs pour lesquels la créance vis-à-vis de l'entité auditée est grande pourraient souffrir d'une cessation des paiements de cette dernière.

Les salariés ont également besoin de savoir si leur emploi est menacé ou non. C'est dans ce contexte que l'objectif initial de détection de la fraude s'est peu à peu allégé. Seulement 8% des auditeurs plaçaient cet objectif au premier rang en 1995 selon une étude de Nobes. Depuis 1995 de grandes affaires scandaleuses ont vu le jour.

En réponse à ces évolutions le garde des sceaux sur avis du H3C a homologué en 2003 la norme 2-105 : « Prise en compte de la possibilité de fraude et d'erreurs lors de l'audit des comptes ».

Les dernières NEP homologuées sont, le 21 juin 2011, la NEP 240 « Prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes » et le 20 avril 2010, la NEP 9605 « Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ». Au-delà de représenter un guide d'audit pour les CAC, ils sont tenus de les respecter.

La NEP 240 reprend les éléments de normes précédemment présentées en les appliquant aux « risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ».

Les titres de la présente norme sont très proches de ceux de la NEP 315. Elle définit également les caractéristiques de la fraude. Elle précise que des échanges d'informations doivent avoir lieu au sein de l'équipe afin d'apprécier le risque ainsi que les facteurs majorant le risque de fraude.

On retrouve dans la NEP les déterminants du triangle de Cressey : « incitations, pressions ou des opportunités ». L'auditeur doit notamment s'entretenir avec la direction et l'audit interne afin de connaître leur ressenti sur le risque de fraude, les contrôles mis en place pour la prévention et la détection ainsi que les délits économiques qui sont éventuellement survenus au sein de l'entité.

L'auditeur doit également demander une déclaration écrite de la direction appelée lettre d'affirmation. La NEP précise le devoir de communication du CAC, le devoir de révélation des faits délictueux ainsi que la documentation des travaux.

La NEP 9605 donne pour obligation aux CAC d'identifier l'entité et le bénéficiaire effectif par notamment le recueil de document.

Il s'agit, par exemple, d'un extrait k-bis, des statuts et/ou de la pièce d'identité du ou des dirigeants bénéficiaires. Certaines organisations telles que la banque ou les assurances disposent d'une dérogation.

Les soupçons ou les faits concernés portent sur une infraction « passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ». Si le CAC n'a que des soupçons, son devoir de révélation s'arrête là.³³

³³<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01270641> Consulté le 10/05/2019 à 11H30)

Conclusion du deuxième chapitre :

La gestion attendue de la mission, la contribution escomptée du directeur de mission, l'encadrement de l'équipe d'audit et la coopération avec la direction de l'entité auditée semblent constituer autant d'éléments caractérisant au mieux la compétence de l'auditeur, susceptibles d'influencer progressivement ou radicalement l'appréciation qualitative des travaux d'audit par les utilisateurs des états certifiés en Algérie.

En outre, les facteurs liés à l'indépendance perçue de l'auditeur tels que l'indépendance financière, la révélation des anomalies, la réputation de l'auditeur et le renforcement de la crédibilité des parties prenantes de l'activité d'audit constitueraient des vecteurs majeurs de la qualité perçue des travaux d'audit dans un pays en développement comme l'Algérie.

L'audit légal revêt également une importance à plusieurs niveaux : il constitue un outil d'aide aux préoccupations des contrôleurs internes de gestion (auditeurs internes et contrôleurs de gestion) des grandes sociétés soumises aux obligations légales de certification de leurs comptes, ainsi que des membres d'assemblées générale et/ou conseils d'administration de sociétés et des inspecteurs des impôts, lesquels doivent régulièrement s'interroger sur la qualité de leurs missions.

CHAPITRE III

***L'APPLICATION DES ISA AU
NIVEAU DE DELOITTE ALGERIE***

CHAPITRE III: L'APPLICATION DES NORMES ISA AU NIVEAU DE DELOITTE ALGERIE

Après avoir abordé la partie théorique concernant l'approche général de l'audit et sa normalisation au niveau national et international, nous passons dans ce chapitre à la réalisation effective de cette démarche.

Nous dédions ce chapitre à la description de la démarche d'audit légal des comptes consolidés du groupe X

Le chapitre en question s'organise comme suit :

- Une première section portant sur la présentation du lieu où nous avons effectué notre stage pratique à savoir le cabinet d'audit Deloitte Algérie, ainsi que la présentation du groupe X client du cabinet.
- Une deuxième section qui recèle le cœur de notre recherche, consacré aux différentes étapes accomplies et aux différents tests effectués lors de l'audit légal des comptes de l'entreprise en question.
- Une troisième section consacrée à la formulation de notre opinion sous forme de rapport, au sujet de l'audit légal des comptes consolidés du groupe

SECTION 01 : PRESENTATION DU CABINET D'ACUEIL « Deloitte »

Deloitte est l'un des quatre grands cabinets d'audit et de conseil (Big Four) avec PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young et KPMG, né des fusions successives des acteurs anglo-saxons historiques de ce secteur.

Deloitte est leader mondial au sein des Big Four, avec un chiffre d'affaires atteignant 28,8 milliards de dollars en 2011. Il s'agit également du plus grand cabinet d'audit au monde avec une masse salariale de 182 000 employés, et du plus ancien des Big Four. Depuis 2009, Deloitte est aussi le premier cabinet d'audit en France.

À l'instar des autres Big Four, Deloitte est un cabinet et non une entreprise, constitué d'entités légalement autonomes et indépendantes, membres du réseau Deloitte Touche Tohmatsu, toutes associées au sein d'une association de droit suisse.

A travers cette section nous allons aborder les points suivants :

- L'historique du cabinet
 - Les chiffres faits et chiffres du cabinet
 - Les métiers et l'environnement du cabinet
 - La présentation de l'entreprise auditée
- **.Historique du cabinet :**

Le cabinet Deloitte est issu du rapprochement en 1989 de deux grands cabinets : Deloitte Haskins&Sells et Touche Ross international. Le premier avait été créé en 1845 à Londres par William Welch Deloitte, qui s'était associé en 1925 à Charles Haskins et E. Sells. Le cabinet Tohmatsu& Co avait été fondé en 1968 au Japon par l'amiral Nobuzo Tohmatsu.

Au sein des Big Four, Deloitte est le plus ancien des cabinets d'audit, l'une de ses entités remontant aux années 1840. Le premier cabinet a été fondé par William Welch Deloitte en 1845 à Londres. William Welch Deloitte a par la suite ouvert un bureau à New York en 1880.

On peut visualiser l'évolution du cabinet pendant les deux dernières décades à travers les dates suivantes qui présentent des faits marquants :

En 1991, Deloitte France crée sa filiale In Extenso, dédiée aux PME.

En 1998, le groupe prend le nom international de « Deloitte Touche Tohmatsu ».

En 2004, Deloitte Touche Tohmatsu change sa marque commerciale pour Deloitte.

En 2005, redéploiement d'une offre conseil complète (expertise comptable, juridique et fiscal, financement des entreprises, conseil).

1. Présentation de l'entreprise

1.1. Deloitte Monde

Deloitte est une organisation multiculturelle et plurinationale qui n'est pas dominée par les professionnels de l'un ou l'autre des « grands pays ». Sa couverture géographique, complète et équilibrée, lui permet de mobiliser les meilleures ressources là où ses clients opèrent. Avec un chiffre d'affaires à 34,2 milliards de dollars pour environ 210.000 collaborateurs dans le monde, Deloitte se place en tant que leader mondial des services professionnels devant ses concurrents, tant en termes de chiffre d'affaires que d'effectifs. Il est un acteur mondial de premier plan disposant d'une présence géographique équilibrée.

1.2. Deloitte Afrique francophone

Au niveau continental, Deloitte dispose de 16 bureaux dans 13 pays et d'une capacité d'intervention dans 19 pays. Il intervient depuis plus de 30 ans dans les régions d'Afrique francophone : Afrique du Nord, Afrique de l'Ouest et Afrique Centrale.

Cette présence lui permet de mobiliser localement les meilleures ressources et de coordonner ses équipes pour répondre aux problématiques économiques du continent africain, de même qu'aux attentes des investisseurs étrangers, réformes réglementaires, émergence de nouveaux marchés, programmes de privatisation, audit et évaluation de projets financés par les bailleurs de fonds internationaux, audit de filiales et assistance fiscale, juridique et sociale...

1.3. Deloitte Algérie

Deloitte Algérie est une association de SARL Deloitte et EURL Deloitte Audit Algérie créé en 1993, sous le nom d'AMS Audit, ce dernier a rejoint le réseau Deloitte Afrique francophone en 2007.

Deloitte est devenu aujourd'hui un leader en Algérie en Conseil, Transactions, Audit, Expertise Comptable, Juridique et Fiscal.

Intégré dans le réseau mondial de Deloitte LLT et disposant de son soutien, Deloitte Algérie répond à tous les critères de qualité et d'éthique qui ont fait la réputation de Deloitte à travers le monde.

Avec 47 collaborateurs essentiellement des lauréats diplômés des grandes écoles et meilleures universités algériennes et étrangères, Deloitte Algérie dispose d'une expertise reconnue sur divers secteurs d'activités.

Effectif :

- Audit : 15
- Conseil : 5
- FA : 7
- Expertise comptable : 15
- Juridique et fiscal
- Admin : 4

1.3.1. Métiers:



Financial services

Les équipes Financial Advisory de Deloitte conseillent et accompagnent les dirigeants, actionnaires, investisseurs financiers et banquiers dans leurs projets d'acquisitions, de cession et de restructurations.

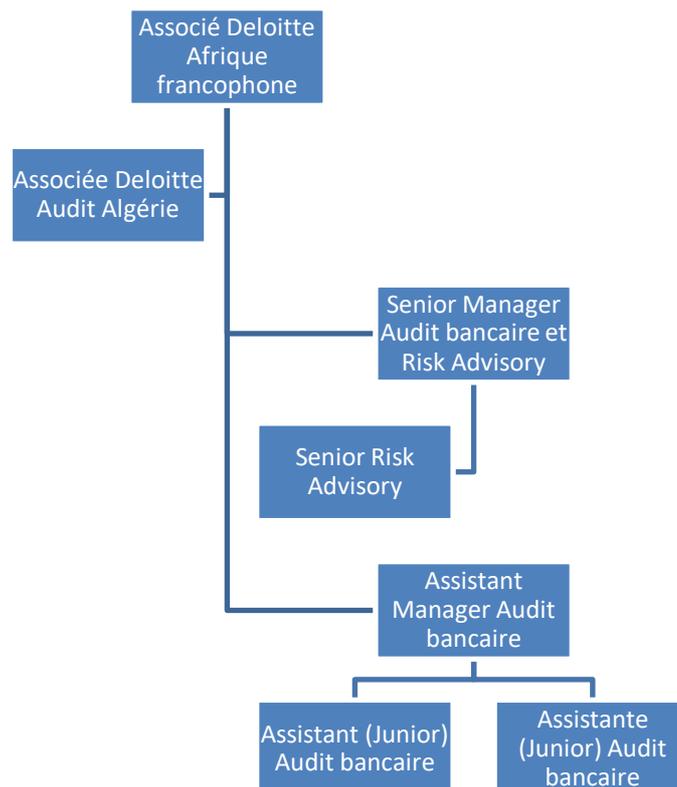
Dotée d'une offre pluridisciplinaire et intégrée qui répond à l'ensemble des enjeux stratégiques et opérationnels d'une entreprise tout au long de son cycle d'investissement.

- Conseil en fusion et acquisition

-
- Fusions & Acquisitions M&A ;
 - Cessions et levées de fonds ;
 - DebtAdvisory.
 - Due diligence d'acquisition et de cession
 - Restructuration d'entreprises en difficulté
 - Restauration de performance ;
 - Acquisition d'entreprises sous-performantes et carve-out d'actifs ;
 - Amélioration de trésorerie et de BFR ;
 - Évaluation D'entreprises :
 - Appréciation de valeur dans le cadre de négociations de prix ;
 - Estimation de la valeur des actifs et passifs au bilan ;
 - Justification de valeur d'opérations patrimoniales et valorisation du capital immatériel
 - Modélisation financière - Transaction services :
 - Due Diligence d'acquisition
 - Suivi post-acquisition
 - Diagnostic précession
 - Vendor Due Diligence et revue indépendante IBR.

1.4. Organigramme

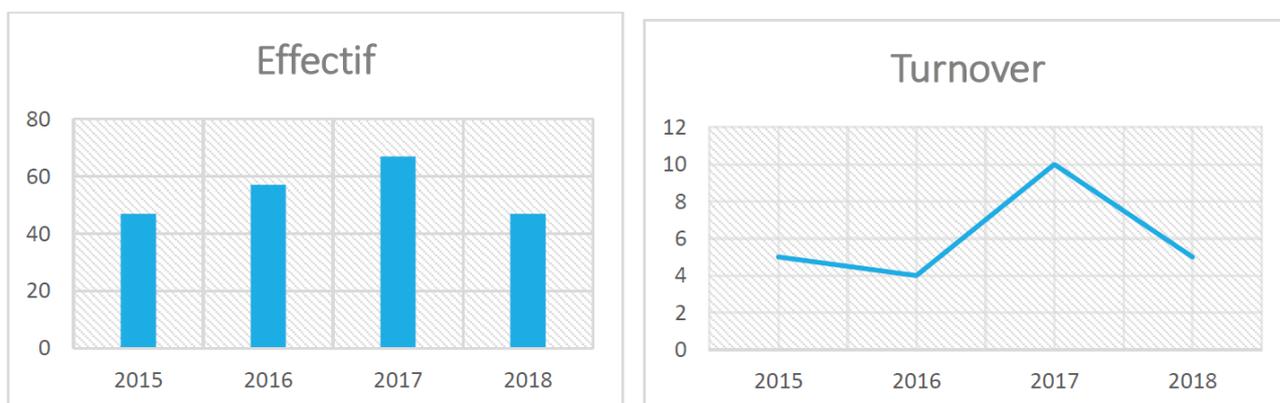
Schéma 1 : Organigramme du service Audit bancaire



1.5 Évolution des paramètres clés de l'entreprise :

Les deux graphes ci-dessous représentent l'évolution de l'effectif du cabinet sur les quatre dernières années, ainsi que le turnover sur la même période.

Schéma 2 : Évolution du Nombre d'effectif/Turnover



1.6. Orientations stratégiques :

Au niveau local, la stratégie de développement de Deloitte s'articule autour de 3 axes prioritaires :

- Une participation dans tous les secteurs d'activité porteurs
- Une offre diversifiée et complémentaire
- Une assistance locale renforcée

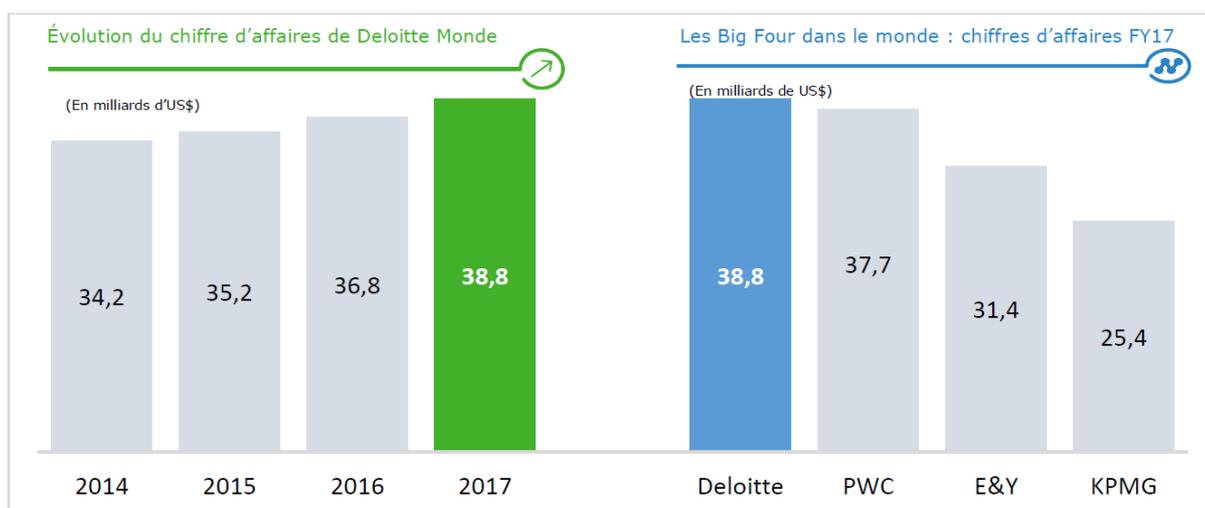
1.7. Principales missions

- Extraction de données pertinentes des contrats
- Traitement de données pour la bonne comptabilisation et la constatation de charges
- Réconciliation des données réelles avec données comptables
- Assurance qualité : s'assurer de la conformité des données reprises et effectuer des tests de cohérences.

2. Environnement de l'entreprise

2.1. Principaux concurrents

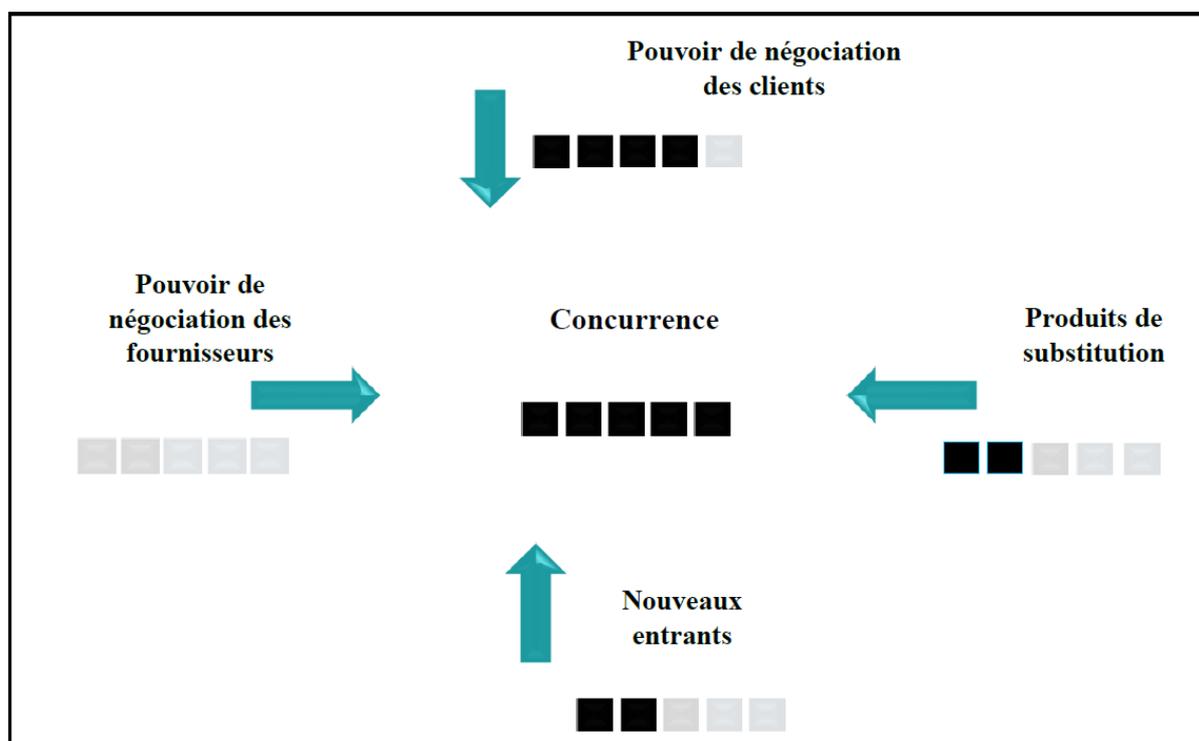
Schéma 4 : Evolution du CA et les parts de marché des principaux concurrents :



2.2. Analyse de l'environnement :

Afin de mieux comprendre l'environnement concurrentiel du cabinet, voici l'analyse PORTER :

Schéma 5 : Analyse Porte



Concurrence : Les cabinets d'audit ont tendance à se concurrencer en groupes. Les « big 4 » en l'occurrence rivalisent les uns avec les autres à l'échelle mondiale. Cependant, d'autres acteurs sont présents dans le marché et constituent une menace pour le cabinet, à l'instar de C.M.S Francis Lefebvre, Mazars, BDO, GranThornton...

Produits de Substitution : Le risque de substitution dans l'audit ou la fiscalité est négligeable en raison de l'environnement réglementaire.

Néanmoins, la menace peut être considérable du moment où les entreprises peuvent effectuer leurs propres travaux de comptabilité générale ou encore quelques travaux fiscaux. Cependant, pour le conseil, la substitution est quasi nulle, certaines opérations telles que le M&A ne se font qu'en cabinet en vue des exigences en matière de savoir-faire et une objectivité incontestable.

Menace des nouveaux Entrants : En dépit du nombre de cabinets locaux et internationaux qui s'installent en Algérie, la menace de nouveaux entrants reste négligeable, le positionnement de Deloitte en tant que géant de l'audit et du conseil, ne laisse place à la concurrence qu'aux autres géants du domaine à savoir les *Big 4*.

3. Analyse critique de l'entreprise SWOT

Forces

- Présence mondiale : présence dans 157 pays à travers 758 bureaux
 - Notoriété et image de marque au niveau international ;
 - Qualité des services conforme aux standards internationaux ;
 - Pluridisciplinarité : Deloitte a développé une équipe pluridisciplinaire disposant de connaissances approfondies du contexte local afin d'apporter les meilleures réponses à la complexité du pilotage de l'entreprise et de répondre à la diversité des besoins de ses clients ;
 - Transversalité : complémentarité entre les départements
 - Synergies entre les pays d'Afrique francophone
 - Formation du personnel
 - Capital humain : la performance des entreprises est dynamisée par un recours efficace au capital, qu'il soit financier, technique ou humain. En effet, Deloitte a décidé d'adopter une stratégie de recrutement axée sur l'excellence en imposant des critères de recrutement exigeants et pointilleux ;
 - Expertise : Deloitte a décidé de se distinguer dans l'expertise comptable depuis quelques années, avec 40% du CA, le département d'expertise comptable est vite devenu le département phare du cabinet ;

Faiblesses :

- Turnover : 10 départs du service Audit en 2017

- Jeunesse de la structure en Algérie : présente depuis 2007 seulement, Deloitte n'occupe pas en Algérie la place de leader qu'elle occupe en Amérique ou encore en Europe ;

- Outils IT peu développés

- Deloitte offre un service audit IT restreint et peu encore développé

Opportunités

- Marché vierge : le marché algérien est resté longtemps inexploité en matière d'audit, d'expertise et de conseil. Aujourd'hui, les entreprises prennent de plus en plus conscience de l'importance des expertises proposées par les cabinets et ont de plus en plus recours à leurs services, ce qui promet une marge de progression non négligeable ;

- Marché à taux croissant

-Marché dynamique, diversifié et regroupant divers secteurs d'activité, ce qui donne l'opportunité au cabinet d'exercer plusieurs métiers.

Menaces :

Concurrence accrue : le marché algérien est un marché en pleine expansion. Les *big four* y sont déjà implantés, quelques cabinets locaux ont vu le jour et plusieurs cabinets étrangers prévoient d'ouvrir dans les prochaines années, ce qui crée un climat de compétition et de concurrence rude qui pourrait affecter le portefeuille client de Deloitte.

❖ Présentation de l'entreprise auditée:

Pour des raisons de confidentialité nous n'avons pas le droit de divulguer le nom de l'entreprise, A cet effet, nous allons appeler cette dernière « Pro-pure »

L'entreprise « Pro-pure » société par action (SPA) est une jointe venture entre Deux entreprise, l'entité Pro-pure est un opérateur de Terminaux à conteneurs présent dans plusieurs ports dans le monde est également spécialisé dans les équipements portuaires. Son activité principale est la gestion et l'exploitation du Terminal à conteneurs. Sa mission principale est de traiter dans les meilleures conditions de délais, de coûts et de sécurité, l'ensemble des opérations qui ont rapport avec le conteneur. Pour ce faire, elle s'est dotée d'équipements performants et de systèmes informatiques pour le support de la logistique du conteneur afin d'offrir des services de qualité, efficaces et fiables pour assurer une

satisfaction totale des clients. Elle veille au développement et à la gestion de son terminal à conteneurs.

1. La structure de l'entreprise Pro-pure

1.1 Direction Générale : A sa tête le Directeur Général qui gère la société Pro-pure qui à le pouvoir de décision, administre l'entreprise, assigne des directives au directeur Général Adjoint qui fait la liaison et coordonne entre les différentes directions.

1.2 Direction des Ressources Humaines et Moyens : En raison de la vacance du Poste de Directeur RHM, la direction des Ressources Humaines et Moyens est assurée temporairement par le DGA. La DRHM est placée sous l'autorité directe de Directeur Général Adjoint.

1.2.1 Service personnel : Mettre en œuvre des systèmes de gestion intégré a la stratégie de l'entreprise et qui traduisent une adéquation entre les impératifs économiques et les attentes du personnel, La véritable importance de cette structure réside dans la recherche de meilleur potentiel.

1.2.3 Service des moyens généraux : Chargé des achats et de la gestion de stocks de l'entreprise.

1.2.4 Service hygiène et sécurité : Assure la sécurité de la marchandise, du parc à conteneurs et de la propreté de l'entreprise et de son environnement.

1.3 Direction des Opérations :

1.3.1 Service logistique : Elle prend en charge les opérations suivantes : Assurer la planification des escales, de parc à conteneurs et la planification des ressources, équipes et équipements ; Prendre en charge les opérations de manutentions, comme la réception des navires porte-conteneurs et leurs chargements et déchargement, Suivre les opérations de l'acconage tel que : le suivi des livraisons, dépotages, restitutions du vide et le traitement des conteneurs frigorifiques.

1.4 Direction des Finances et Comptabilité :

Procède à l'enregistrement de toutes les opérations effectuées par l'entreprise au cours de l'année. Elle est constituée de deux services :

1.4.1 Service des finances : Procède au règlement de toutes les factures d'un côté et de l'autre à l'encaissement de toutes les créances de l'entreprise émis à la banque.

1.4.2 Service de comptabilité : Procède au contrôle et l'enregistrement de toutes les factures d'achat et d'investissement.

2. Les Activités Principales De L'entreprise Pro-pure :

2.1 Les opérations de planification (Planification des escales, Planification déchargement/chargement, Planification du parc à conteneurs, Planification des ressources, équipes et moyens matériels.

2.2 Les opérations de manutention (La réception des navires porte-conteneurs, Le déchargement des conteneurs du navire, La préparation des conteneurs à embarquer, Le chargement des conteneurs du navire)

2.3 Les opérations d'acconage (Transfert des conteneurs vers les zones d'entreposage, Mise à disposition des conteneurs vides pour empotage, Suivi des livraisons)

SECTION 02 : AUDIT LEGAL DES COMPTES DU CLIENT « Pro-Pure » D'APRES LE REFERENTIEL ISA

Les auditeurs financiers respectent une méthodologie qui comprend des étapes de travail et des techniques à mettre en œuvre lors de chacune de ces étapes. La parfaite connaissance de l'entité auditée, de ses antécédents et de ses besoins, permet parfois d'éviter une étape ou d'imaginer dans un cas d'espèce une méthode particulièrement efficace même si elle est peu courante.

Néanmoins, dans les cas les plus usuels, l'auditeur légal respecte, lors de l'audit financier et comptable conduisant à la certification, Quatre principales étapes. Nous présenterons dans cette section, la démarche entreprise quant à l'audit des comptes de l'entreprise « Pro-pure » :

- La phase préliminaire
- L'appréciation du contrôle interne
- Contrôle des comptes
- Travaux de fin de mission et rapport d'audit

1. La phase préliminaire

Cette phase préliminaire est particulièrement importante dans le cas d'une première mission mais, pour les missions ultérieures, elle devra être actualisée afin de prendre en considération l'évolution de l'entité.

- L'acceptation d'une mission par auditeur financier repose sur cinq éléments fondamentaux :
- La mission envisagée ne lui fait pas perdre son indépendance ; par corollaire, le commissaire aux comptes n'est pas dans une des situations d'incompatibilité ou d'interdiction prévue par la loi vis-à-vis de l'entité qu'il envisage auditer;
- Il dispose de la compétence nécessaire pour mener à bien sa mission;
- Il dispose du personnel et du temps nécessaire

- Il mesure les conséquences de risques importants qui existent dans l'entreprise : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompetent, conflits sociaux importants...;
- Il a pris contact avec son prédécesseur afin de connaître les raisons de non-renouvellement du mandat de celui-ci.

A ce stade, nous avons procédé à un diagnostic d'audit. Nous avons collecté un maximum d'information dans un minimum de temps pour juger si la mission est réalisable, pour quels délais et pour quel budget. C'est à l'issue de cette phase que sera rédigé la première lettre de mission. Dans cette lettre, nous avons synthétisé nos conclusions (zones de risques, difficultés envisagées, etc.) et exposé les modalités principales de notre intervention

2. Prise de connaissance de l'entreprise

La Norme ISA 310 préconise : « connaissance des activités de l'entité » précise que « la connaissance des activités de l'entité constitue un cadre de référence permettant à l'auditeur d'exercer son jugement de professionnel ».

La compréhension des activités de l'entité et son utilisation adéquate aident l'auditeur à :

- Évaluer les risques et identifier les problèmes.
- Planifier et conduire efficacement l'audit.
- Évaluer la validité des éléments probants.
- Fournir un meilleur service au client. 24

C'est à cet effet que nous avons procédé à nos travaux :

Dans le cadre d'un premier audit cette phase est intimement liée à la phase de diagnostic d'audit dont elle ne sera généralement qu'un prolongement. Lors de cette étape nous n'avons pas cherché fonder notre opinion mais à collecter des informations (les données économiques, secteur d'activité de chaque les données comptables et financières...) sur l'entreprise et son environnement afin de mieux la connaître et de détecter les risques sur

l'analyse desquels nous orienterons notre mission. A ce stade nous étions en mesure de sérier les informations financières en fonction de leur origine :

- Données répétitives
- Données ponctuelles
- Données exceptionnelles

C'est en fonction de la prise de connaissance de l'entreprise que nous avons défini le seuil de signification qui nous a servi tout au long de notre mission pour programmer l'étendue de nos sondages et apprécier la gravité des anomalies éventuellement constatées.

3. Synthèse de la phase préliminaire

3.1 Note d'orientation générale

Toutes les informations recueillies sont classées dans le dossier permanent et sont synthétisées dans la note d'orientation générale de la mission, également appelée "programme de travail" ou "plan de mission".

Exemple de plan de note d'orientation générale

Présentation de l'entité

- **Dénomination**
- **Structure**
- **Historique**
- **Activité**
- **Composition du capital**
- **Localisation**
- **Noms à connaître**
- **Etc.**

Chiffres significatifs

- **Comparaison avec les concurrents**
- **Budgets**
- **Réalisations**
- **Seuil de signification**
- **Etc.**

Informations comptables

- **Particularité du système comptable**
- **Principes comptables suivis**
- **Système d'informations de gestion**

Définition de la mission

- **Légale ou contractuelle**
- **Autres réviseurs**
- **Répartition des travaux avec d'autres réviseurs**

Récapitulatifs des risques

Orientation du programme de travail

- **Appréciation du contrôle interne**
- **Travaux particuliers**
- **Confirmations directes**
- **Inventaires physiques**
- **Equipe et budget**

VIII –Planning

3.2 Budget détaillé:

La connaissance générale de l'entité permet nous a permis d'établir un budget détaillé.
Ce budget comprend:

- Une évaluation du temps nécessaire pour effectuer les contrôles ; cette évaluation distingue chaque grande rubrique de contrôle;
- Une répartition de ce temps par niveau de collaborateurs, selon la complexité du travail à exécuter, les risques identifiés et la structure du cabinet;
- Une valorisation de ces temps par niveau de collaborateurs en fonction des taux horaires pratiqués par le cabinet.
- La formalisation de ce budget nous a facilités :

- La discussion avec le client qui est plus à même de comprendre le pourquoi des honoraires demandés;
- L'adaptation des moyens du cabinet à ses engagements.
- Le suivi du temps par chaque collaborateur et l'analyse des écarts entre budget et réel.

3.3 Lettre de mission :

La Norme ISA 210 préconise :

La Norme Internationale d'Audit (International Standard on Auditing, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant:

-L'accord avec le client sur les termes de la mission d'audit

-La démarche de l'auditeur face à une demande de modification des termes de sa mission par le client pour une mission aboutissant à un niveau d'assurance moins élevé.

Après avoir actualisé notre connaissance de l'entité, notre d'orientation générale de la mission et évalué les coûts de l'intervention, nous avons confirmé par écrit, à l'entité, les éléments relatifs à la mission. Cette lettre ne doit pas faire double emploi, avec la première lettre de proposition qui en tient lieu, sauf si des éléments nouveaux ont été détectés pendant la prise de connaissance qui nécessite une mise à jour de cette dernière.

L'accord du client sur les termes de la lettre est matérialisé par la contre signature de la lettre

4. L'appréciation du contrôle interne :

La Norme ISA 315 préconise : La Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives

« La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers. »

Objectif : L'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Dans la pratique un contrôle exhaustif enregistrements est souvent du C.I (du système d'organisation comptable) est double :

D'une part, la fiabilité des impossible avec l'existence des centaines voire des milliers des factures par an. Pour esquiver ce problème, nous avons apprécié les procédures de C.I avant d'examiner les pièces comptables en quantité plus ou moins importante selon la qualité des procédures.

Ainsi, l'objet de l'évaluation procédures conduit l'auditeur à procéder à des sondages peu nombreux lors de l'étape de l'examen des comptes ; contraire, l'existence de procédures peu fiables l'incite à des tests de validation particulièrement exhaustifs,

D'autre part, l'inefficacité éventuelle des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable, ayant pour objectif d'éliminer toute source de risque évitable.

L'auditeur contribue ainsi à l'amélioration des performances de l'entreprise. Le commissaire aux comptes a le droit de donner des avis, des recommandations et des conseils en matière de C.I

A travers notre appréciation du contrôle interne, nous n'avons constaté que l'entreprise «Pro-pure » est dotée d'un dispositif performant de contrôle interne appuyé par un ensemble de moyens humains et matériels en plus d'un manuel exhaustif des procédures.

Nos tests effectués pour l'appréciation du contrôle interne nous ont affirmé que l'ensemble des procédures mises en place par le groupe sont maîtrisées et bien appliquées, suite aux résultats obtenus nous avons réduit le risque d'audit à un niveau de deux (2) : un risque d'audit moyen.

Nous avons planifié notre stratégie d'audit sur la base d'un risque moyen qui peut affecter l'information financière, ce qui réduit le nombre de tests à effectuer sur l'ensemble du cycle d'audit

5. Contrôle des comptes :

La Norme ISA 330 Préconise : L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Contrôle de substance – Une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :

-Des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers)

-Des procédures analytiques de substance

Nous avons donc procédé à cet effet :

Nous avons comparé les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, factures, bon de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie, etc. Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément probant.

Il n'existe pas de normes d'audit indiquant quelle quantité de contrôles directs doit être menée,

L'auditeur est seul juge en la matière : nous avons donc orienté nos contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, a priori, les plus porteurs de risques.

Dans notre cas nous avons procédé à des contrôles allégés car nous avons estimé les procédures de C.I satisfaisantes et de bonne qualité.

Nous avons opté pour une PM de 5000 0 00 DA et CTT (seuil) de 3000 000 DA, nous avons identifié des anomalies non significatives sur plusieurs sections p&l (charge externe, autres charge et résultat financier)

5.1 Analyse des données financières:

Suite à nos travaux d'audit, nous avons pu formuler des appréciations sur différentes données financières de l'exercice :

-Immobilisations Incorporelles : L'entreprise « Pro-pure » a acquis pour chacune de ses agences, son propre logiciel de comptabilité Pc Compta.

- **Immobilisations corporelles** : Les immobilisations corporelles, représentent le poste le plus important du total actif non courant, soit 84,3%.

-Les acquisitions de l'année qui sont de l'ordre de 4 966 KDZD, se répartissent comme suit :

Matériel Informatique : 3 137 KDZD

Equipements sociaux : 1 266 KDZD

-Immobilisations Financières :

Les immobilisations financières qui s'élèvent à 44 812 KDZD, sont constituées de :

-Titres de participations : 29 266 KDZD :

Transit Al : 9 500 KDZD

Marine Soft: 5 366 KDZD

Mondial Shipping : 7 000 KDZD

Slovan Neptun Algérie : 5 000 KDZD

SBC : 2 400 KDZD.

Prêts et autres actifs financiers : 15 346 KDZD

Prêts Transit Al: 4 590 KDZD, Cautions EPAL: 1 500 KDZD, EPO: 1 000 KDZD, EPM: 1 000 KDZD, EPS : 300 KDZD, Ministère Transport : 550 KDZD, Djezzy : 50 KDZD, Machou (logt fonction) : 50 KDZD, DBAA : 4 KDZD, Prêts En/se L T : 6 302 KDZD. Impôts différés : 526 KDZD.

Clients :

Les créances clients s'élèvent à 7 275 KDZD en 2017 contre 16 467 KDZD en 2016, elles représentent 3,8% de l'actif courant.

Les créances clients sont de : clients réceptionnaires 256 KDZD, Armateur 7 019 KDZD.

Autres débiteurs :

Cette rubrique passe de 102 048 KDZD en 2016 à 108 110 KDZD en 2017 soit +6%, cette hausse est enregistrée au niveau des débours armateurs.

Impôts et assimilés :

Ils sont de l'ordre de 20 411 KDZD en 2017 : précompte IBS 19 940 KDZD, TVA à récup : 471 KDZD.

Trésorerie :

Les comptes de disponibilités sont régulièrement contrôlés sur la base des extraits de comptes reçus des banques, les PV de caisse ont été établis.

6.Travaux de fin de mission

1-1 Un examen d'ensemble des comptes annuels :

Nous avons vérifié que les chiffres sont cohérents compte tenu de la connaissance, des comptes annuels, du secteur d'activité et du contexte économique. Nous avons pris appui sur des procédés d'analyse qui permettent de vérifier la cohérence entre les divers chiffres établis par l'entreprise.

-Événements postérieurs à la clôture :

Il y'a eu un événement en lien avec une situation existante à la clôture produit avant la date d'arrêté des comptes, les comptes annuels ont été donc ajustés.

(Existence d'un client douteux considéré comme ordinaire)

-Lettre d'affirmation :

La norme ISA 580 préconise: Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit¹ . Les déclarations écrites sont des informations nécessaires que l'auditeur demande dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, au même titre que les réponses obtenues aux demandes d'informations, les déclarations écrites sont des éléments probants.

A cet effet :

Nous avons utilisé les lettres d'affirmation,(des affirmations de la direction, consignée dans une lettre pour collecte d'éléments probants.) La lettre d'affirmation est signée par la direction et adressée au commissaire aux comptes.

7. Le rapport d'audit

La Norme ISA 700 traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers.

A cet effet :

Nous avons achevé notre mission par la rédaction d'un rapport appelé "Rapport général" dans lequel nous avons donné notre opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers et comptables de l'entreprise.

SECTION 03 : LE RAPPORT D'AUDIT SUR LES COMPTES DE L'ENTREPRISE « Pro-Pure »

Nous aboutissons dans cette section à la rédaction du rapport sur les comptes consolidés de l'entreprise «Pro-pure », ainsi qu'à la présentation des états financiers pour l'exercice considéré.

RAPPORT GENERAL

Messieurs les associés,

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale, je vous présente mon rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2018 sur :

- Le contrôle des comptes annuels de la société «Pro-pure », tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- Les vérifications et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par votre gérance. Il m'appartient, sur la base de mon audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

J'ai effectué mon audit selon les normes de la profession applicables en Algérie, ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

J'estime que mes contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Je certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

J'ai également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Je n'ai pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les états financiers annuels des informations données dans le rapport de la gérance et dans les documents adressés aux associés sur la situation financière et les comptes annuels.

Alger le 24 Mars 2018

Le Commissaire aux Comptes

ETATS FINANCIERS**1. Actif :**

ACTIF	Note	2018	2018	2018	2017
ACTIF IMMOBILISE NON COURANT					
Ecart d'acquisition (goodwill)					
Immobilisations incorporelles	1	598 600	426 640	171 960	32 080
Immobilisations corporelles		0	0	0	
- Terrain	3	0	0	0	85 231 340
- Bâtiments		50 381 581	22 213 673	28 167 908	31 056 986
- Autres immobilisations		89 085 057	76 153 031	12 932 026	26 445 229
Immobilisations en cours		0,00		0,00	0
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalences-en/ses associées					
Autres participations et créances rattachées	4	19 966 667	7000000	12 966 667	29 466 667
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants	5	6 496 000		6 496 000	15 346 000
Impôts différés actifs	6	207 175		207 175	525 644
TOTAL ACTIF NON COURANT		166 735 080	105 793 344	60 941 736	188 103 946
ACTIF COURANT					

Stocks et en cours	7	77 435		77 435	127 654
Créances et emplois assimilés					
Clients	8	15 126 501	1 172 262	13 954 239	7 274 645
Autres débiteurs	9	43 674 422		43 674 422	108 110 483
Impôts et assimilés	10	11 620 619		11 620 619	20 411 187
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements/autres actifs financiers courants					
Trésorerie	11	180 088 545		180 088 545	107 834 660
TOTAL ACTIF COURANT		250 587 522	1 172 262	249 415 260	243 758 629
TOTAL GENERAL ACTIF		417 322 602	106 965 606	310 356 996	431 862 575

2. Passif :

PASSIF	Note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	12	20 000 000	20 000 000
Capital non appelé			
Primes et réserves		2 000 000	2 000 000
Réserves Facultatives		0	0
Capital non appelé			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat net du groupe)	14	-59 574 918	32 018 619
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0	0
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL I		-37 574 918	54 018 619
PASSIF NON COURANT			
Emprunts et dettes financières		0	0
Impôts (différés et provisionnés)		0	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avances			

TOTAL PASSIF NON COURANT II		0	0
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés	15	6 758 655	7 707 515
Impôts	16	2 922 203	11 155 469
Autres dettes	17	338 251 056	358 980 972
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIF COURANT III		347 931 914	377 843 956
TOTAL GENERAL PASSIF		310 356 996	431 862 575

Tableau de compte de résultat :

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	Note	2018	2017
Ventes et produits annexes		124 611	200 072
Variation stocks produits finis et en cours		809	569
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
		124 611	200 072
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		809	569
Achats consommés		-1 274 810	-2 139 860
		-67 994	-100 519
Services extérieurs et autres consommations		923	613
		-69 269	-102 659
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		733	473
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		55 342 076	97 413 096
		-54 443	-62 337
Charges du personnel		916	792
Impôts,taxes et versements assimilés		-4 247 601	-5 254 674
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-3 349 441	29 820 630
Autres produits opérationnels		79 736 878	24 729 250
		-118 620	
Autres charges opérationnelles		252	-1 010 925
		-17 013	-12 714
Dotations aux amortissements, provisions		635	315
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0	0
		-59 246	
V-RESULTAT OPERATIONNEL		450	40 824 640
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINNAIRE AVANT IMPOTS		-59 246	40 824 640

(V+VI)		450	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000	-8 816 468
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-318 468	10 447
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITEES ORDINAIRES		204 348	224 801
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITEES ORDINAIRES		-263 923	-192 783
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITEES ORDINAIRES		-59 574	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-59 574	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		918	32 018 619
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
DONT PARTS DES MINORITAIRES			

4. Tableau de flux de trésorerie :

	2018	2017
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :		
Encaissement reçus des clients	317 199 792	722 206 441
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-316 605 703	-813 550 016
Intérêts et autres frais financiers payés	-228 056	-229 830
Impôts sur les résultats payés	0	-9 137 826
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	0	0
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires	0	0
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)	366 033	-100 711 231
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles Ou incorporelles	-458 735	-5 826 281
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou Incorporelles	43 275 000	0
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	0	0
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	0	0
Intérêts encaissés sur placements financiers	0	0
Dividendes et quote-part de résultats reçus	29 071 587	14 989 299
Flux de trésorerie net des activités d'investissement (B)	71 887 852	9 163 018
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués	0	-70 628 889
Encaissements provenant d'emprunts	0	0
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés	0	0
Flux de trésorerie net des activités de financement (C)	0	-70 628 889
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et Quasi liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	72 253 885	-162 177 102
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	107 834 660	270 011 762
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	180 088 545	107 834 660
Variation de trésorerie de la période	72 253 885	-162 177 102
Rapprochement avec le résultat comptable		

5. Tableaux de variation des capitaux :

	Capital Social	Prime D' émission	Ecart D'évaluation	Ecart Réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2 2016	20 000 000				66 131 232
Changement de méthode Comptable					
Correction d'erreurs Significatives					
Réévaluation des immobilisations					
Profits ou pertes non Comptabilisés dans le Compte de résultat					-64 131
Dividendes payés					232
Augmentation de capital					0
Résultat de l'exercice					32 018 619
Solde au 31 décembre N-1 2017	20 000 000				34 018 619
Changement de méthode Comptable					
Correction d'erreurs Significatives					

Réévaluation des immobilisations					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le Compte de résultat					-32 018
Dividendes payés					619
Augmentation de capital	0				0
Résultat de l'exercice					-59 574
					918
Solde au 31 décembre N	20 000				-57 574
2018	000				918

Annexes Aux Etats financiers

Actif non courant :

A la clôture de l'exercice 2018, l'actif non courant brut est de 166 735 KDZD contre 290 953 KDZD en 2017, l'actif non courant représente 54,2% de l'actif brut (2017 : 40.5%) tandis que la valeur nette est de 188 104 KDZD contre 195 482 KDZD en 2017. Cette variation à la baisse s'explique principalement par :

- ✓ Acquis immobilisations : 4 966 KDZD
- ✓ Sorties immobilisations : -8 568 KDZD
- ✓ Variation amortissements : -4 087 KDZD

Il y a lieu de noter que les immobilisations sont amorties à la hauteur de 64% de leur valeur d'origine.

Variation des actifs non courants :

	U=KDZD			
Libellé	2017	2016	Var	%
Immobilisations incorporelles brutes	437	437	-	-
Amortissements/Provisions	405	346	59	17%
Immobilisations incorporelles nettes	32	91	-59	-35%
Immobilisations corporelles brutes	245 178	248 635	-3 457	-1.4%
Amortissements/Provisions	102 445	98 358	4 087	+4.1%
Immobilisations corporelles nettes	142 733	150 277	-7 544	-5%
Immobilisations corporelles en cours	-	-	-	-
Immobilisations financières brutes	44 813	44 613	200	+0.4%
Provisions	-	-	-	-
Immobilisations financières nettes	44 813	44 613	200	+0.4%
Impôts différés actifs	526	502,00	+24	+4.8%
Total actif non courant net	188 103	195 482	-7 379	-4%

Le Passif Courant :

Par rubrique, le passif courant se présente comme suit :

Variation des passifs courants 2017/2016 :

	U=KDZD			
Libellé	2017	2016	Var	%
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	7 707	21 368	-13 661	-64%
Impôts	11 155	22 417	-11 262	-50%
Autres dettes	358 981	496 781	-137 800	-28%
Total passif courant	377 844	540 566	-162 722	-30%

Le passif courant s'élève à 377 844 KDZD en 2017 contre 540 566 KDZD en 2016, il représente 87,5% du passif du bilan. En valeur absolue les dettes les dettes ont diminué de 162 722 KDZD soit -30 % par rapport à 2016.

Fournisseurs et comptes rattachés :

Les dettes fournisseurs 7 707 KDZD (dont 6 126 E/ses Portuaires).

Impôts : Les impôts créditeurs : Constitués principalement par : IBS 8 816 KDZD et impôts décembre 2016 : 2 339 KDZD.

Autres dettes :

L'essentiel des autres dettes concerne : Armateur 335 378 KDZD, Caution Clients 19 444 KDZD.

Autres Dettes : 4 159 KDZD (CNAS – provision. congé...)

Les charges

U=KDZD

Libellé	2017	2016	Var	%
Achats consommés	2 140	2 046	94	4%
Services extérieurs et autres conso.	100 520	151 847	-51 327	-34%
Charges du personnel	62 338	65 039	-2 701	-4%
Impôts, taxes et versements assimilés	5 255	8 277	-3 022	-36%
Autres charges opérationnelles	1 011	3 974	-2 963	-74%
Dotations aux amortissements	12 714	10 721	1 993	18%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	8 816	19 979	-1 1 163	-56%
Total charges	192 794	261 883	-69 089	-26%

En 2017, les charges enregistrent une variation à la baisse de -26 % la conséquence directe de la baisse du Chiffre d'Affaires (Sous-traitance & IBS).

Les produits :

U=KDZD

Libellé	2017	2016	Var	%
Chiffre d'Affaires	200 073	291 433	-91 360	-31%
Autres Produits	24 729	34 612	-9 883	-28%
Total produits	224 802	374 176	-149 374	-40%

A la lecture du tableau, on note une baisse des produits de 40%, conséquence de la baisse de l'activité.

Résultat :

U=KDZD

Libellé	2017	2016	Var	%
Valeur Ajoutée	97 413	137 539	-40 126	-29%
Excédent Brut d'Exploitation	29 821	64 224	-34 403	-53%
Résultat Opérationnel	40 825	84 142	-43 317	-51%
Résultat Net de l'exercice	32 019	64 131	-32 112	-50%

A travers la présentation des résultats de la société pour 2017, on relève une baisse significative de tous les résultats intermédiaires avec un résultat net de -50%.

Conclusion du troisième chapitre :

Ce dernier chapitre représente la consécration sur le terrain des notions théoriques abordées dans les chapitres qui le précède.

A travers ce chapitre nous avons conclu que Le référentiel ISA/NAA est un outil structurant dont la maîtrise par l'auditeur, préalable à tout audit, est fondamentale à la compréhension de l'approche internationale de l'audit et à la conduite d'une mission de haute qualité.

Pour ce faire, dès lors que ce sont les pouvoirs publics qui ont initié et piloté le processus de réforme de l'audit à l'instar de ce qui fut entrepris pour la comptabilité, il leur incombe la charge d'imposer des programmes de formation en la matière aux professionnels en leur fournissant les moyens financiers.

Les structures publiques d'enseignement et l'encadrement pédagogique nécessaires pour formuler une opinion sur les comptes d'une entreprise, le commissaire aux comptes doit prendre en considération toutes les données (économiques, financières, légales etc.) entrant dans l'environnement de l'entreprise, et nécessaire à l'examen et à l'analyse de sa situation pour l'exercice clos.

Au niveau des connaissances nouvelles acquises, ce chapitre nous a permis d'avoir une première initiation à la discipline de l'audit et de comprendre certaines notions de la normalisation de l'audit.

Conclusion générale

Conclusion générale :

L'exigence de transparence et de fiabilité de l'information publiée par les entreprises, et la bonne gestion des fonds qui leur a été confiés reste et restera fondamentale.

Dans ce domaine, l'audit apparaît comme un outil particulièrement performant au service des utilisateurs et des gestionnaires.

L'audit n'est évidemment pas suffisant par lui-même pour entraîner la bonne gestion, sa vertu essentielle est d'être un révélateur qui fait apparaître clairement les insuffisances ou les défauts d'organisation mais aussi de proposer des solutions éventuelles par le biais des recommandations. À ce titre, il peut être un puissant auxiliaire de l'entreprise.

Un audit conduit avec sérieux et compétence doit pouvoir déboucher sur la mise en œuvre des recommandations coordonnées dans leur application et leur suivies.

Tout au long de ce travail, nous incitons sur le fait que l'audit est un levier désormais incontournable des stratégies de l'entreprise, un instrument de management aux services des décideurs, un mode de pensée de réflexion et d'action collective, un outil de savoir, de défense, et de recherche des menaces comme des opportunités qui se présente au niveau de l'entreprise.

Un contrôle proactif est basé sur l'idée de prévention, c'est-à-dire anticiper les problèmes qui font qu'à défaut d'une action immédiate, d'autres difficultés apparaîtront à court et à moyen terme. Les normes d'audit ont pour but principal l'harmonisation des pratiques d'audit et pour conséquence l'assurance du bon déroulement d'une mission d'audit.

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

Malgré le caractère parfois général de la formulation de ces normes, il faut souligner leur caractère pratique et opérationnel.

En effet, l'utilisation d'une méthode, de techniques et d'outils en matière d'audit ne peut être réellement efficace et adaptée aux objectifs de l'audit que si l'auditeur a une idée claire des normes qu'il doit appliquer.

Les normes constituent à la fois une aide dans la mise en œuvre des méthodes et techniques et un recours en cas de difficultés dans le déroulement de la mission.

Il n'y a malheureusement pas aujourd'hui unicité de normalisation et l'auditeur dans son activité se trouve fréquemment confronté à une superposition de dispositions normatives nationales et internationales.

Cette pluralité de normes externes conduit souvent les cabinets d'audit à définir, à leur niveau, pour leurs collaborateurs, un certain nombre de normes internes venant renforcer les normes externes.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE :**LIVRES :**

- BERTIN Elisabeth et GODOWSKI Christophe, « *interaction entre les acteurs du processus global d'audit et la gouvernance de l'entreprise* », May 2010, Nice, France publié par HAL en 29 Avril 2010.
- Charreux G, Desbriere P., 1998, "Gouvernance des entreprises : valeurpartenariale contre valeur actionnaires, finance contrôle stratégie, vol 1, n° 12
- DIT HAURET Prat, « *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. Comptabilité et Contrôle Audit* », Edition: 6, France, 2003.
- G. CHARREAUX A. COURET P. JOFFRE ET ALII, De nouvelles théories pour gérer l'entreprise, Economica, Paris,1987
- JENSEN .M.C, Mekling W.H, Theory of the firm ,Managerial behavior ,Agency costs and ownership structure ,journal of fianancial Economics1976
- MENARD, Louis, et AL ; «*Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* » ; Toronto : Institut canadien des comptables agréés ; Canada, 2004.
- MERCIER, (Antoine) et MERLE, (Philippe) : *Mémento Audit et Commissariat Aux Comptes*, Edition Francis
- MIKOL, (Alain) : *Audit Et Commissariat Aux Comptes*, Edition e-theque, Paris, 2014,
- MIKOLAlain, « *Audit et commissariat au compte* », 12^{ème} Edition, Paris, 2014.
- P.Y. GOMEZ, *Le gouvernement de l'entreprise*, Edition Interéditions, Paris,1996.
- REKOUICHE, (Maya) : *Etude d'une démarche d'audit*, Mémoire Master en sciences commerciales option management, EHEC Alger, Juin 2015,
- RENARD, (Jacques) : *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition de l'organisation, Paris, 2010,
- SIMONS Pascal, « *Audit financier* », les éditions d'organisation, Paris, 1987

TEXTES REGLEMENTAIRES :

1) Code de commerce, Art. 715 bis 4

2) Journal Officiel de la République Algérienne n° 74 du 15 Dhou El Kaada 1428correspondant au 25 novembre 2007 (art 31- 36)

3) Journal Officiel de la République Algérienne n°42, LOI 10-01, du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé

RAPPORTS ET DOCUMENTS ADMINISTRATIFS :

- 1) Audit Légal Et Audit Contractuel, document interne au cabinet BDO Algérie
- 2) Chambre Régionale des Comptes Français (CRC), Règlement n°99-07 du 24 novembre 1999 : article 1001
- 3) DELOITTE, cabinet d'audit : Audit Et Certification Des Comptes : La Profession Comptable En Algérie,
- 4) Documentation interne de KPMG : Cabinet d'Audit Comptable, Formation AD (assistant débutant).
- 5) WHANNOU, (Serge) : Audit Comptable Et Financier, Support De Cours Master, ESGIS

Thèses et mémoires :

- 1) ABID, (Jugurtha) : Audit Financier Des Immobilisations, Mémoire pour l'obtention du Diplôme Supérieur Des Études Bancaires, École Supérieure De Banque, Alger, 2015
- 2) BENAZIZA, (Meriem) : Audit Légal Des Comptes Consolidés, Mémoire de Master en Finance et Comptabilité, EHEC Alger, 2015
- 3) BENHAYOUN, (Sadafi) : L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des entreprises, Rabat, 2001
- 3) MECHERI, (Mohamed Sagheir) : L'Évaluation Du Contrôle Interne Dans Le Cadre D'un Audit Légal, Mémoire de Master en Finance et Comptabilité, EHEC Alger, 2015

LES SITES WEB :

- www.compta-dz.com
- <http://www.auditlegalcommissariatauxcomptes.fr>
- <http://www.onca.dz/>
- <https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01270641>
- <https://www2.deloitte.com/dz/fr.html>
- <https://www.pwc.com/>
- <https://www2.deloitte.com>
- <https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique>
- <https://www.eyrolles.com>
- <https://www.economie.gouv.fr>

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENT

SOMMAIRE.....	I
LISTE DES TABLEAUX.....	II
LISTE DES FIGURES.....	III
LISTE DES ABREVIATIONS.....	IV
RÉSUMÉ :.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	A

CHAPITRE I : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT03

SECTION 1 : DEFINITIONS ET CONCEPTS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER04

1. L'expression d'une opinion responsable et indépendante:	04
2. La référence à des critères de qualité :.....	04
3. Type d'audit :.....	05
3.1.Audit interne :.....	05
3.2.Audit externe :.....	06
3.3. Audit comptable et financier.	07
3.4. Audit légal.....	06
3.5. Audit contractuel.....	07
3.6. Audit opérationnel.....	07
4. Les assertions d'audit :	07
5. Droit et Obligation:.....	08
6. Le risque d'audit :.....	08
6.1.Risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers :.....	09
6.2.Le risque inhérent:.....	09
6.3 Le risque de contrôle interne :.....	09
6.4. Risque de non détection :	09

7. Seuil de signification et seuil de planification:	09
7.1.Le caractère significatif:	09
7.2. Seuil de signification.....	10
7.3.Seuil de Planification.....	10
8. Objectifs de l'audit.....	10
9.Les différents types de missions:.....	11

SECTION 02 : GENERALITES SUR L'AUDIT LEGAL.....13

1.Historique de l'audit légal:.....	13
2. Définition de l'audit légal	16
3. Cadre légal et réglementaire du commissariat aux comptes en Algérie	17
3.1.Propriétés de la profession de commissariat aux comptes.....	18
3.2.Statut du commissaire aux comptes:.....	19
3.3.Nomination et mandant du commissaire aux comptes :.....	19
3.4. Expiration de la fonction.....	20
3.5. Durée de la fonction.....	20
3.6. Une mission permanente.....	20
3.7. Droit à l'information et pouvoir d'investigation.....	21
3.8. Droit à l'information et pouvoir d'investigation.....	21
3.9. Les obligations du commissaire aux comptes.....	21
3.9.1. La non-immixtion dans la gestion.....	22
3.9.2. L'obligation de moyen.....	23

SECTION 03 : L'EVOLUTION DU ROLE DE L'AUDITEUR DANS LE DETECTION DES FRAUDES24

1.Dans le monde anglo-saxon :	24
1.1.Au Etats unis :	24
1.2.En France :	26
1.2.1. Des références précoces à l'expectation gap.....	26

2. Evolution des normes d'audit relatives à la fraude au niveau américain, international et français :	27
Conclusion du premier chapitre :	30
CHAPITRE II : LES NORMES D'AUDIT	32
SECTION 01 : LES NORMES ISA.....	33
1. Le tableau suivant donne un aperçu sur le contenu de ces normes :	33
2. Concepts de base en Audit :	35
2.1. Approche par les risques :	35
2.2. Assurance Raisonnable :	35
2.3. Composantes du risque d'audit :	35
2.4. Contrôle Interne.....	36
2.4.1. Définition du contrôle interne.....	36
2.4.2. Composantes du contrôle interne.....	36
2.5. Assertions des états financiers.....	37
SECTION 2 : LES NORMES NAA.....	43
1. Les organismes régissant la profession d'audit en Algérie:.....	43
1.2. OECCA:.....	44
1.3. La cour des comptes.....	45
1.4. Chambre nationale des commissaires aux comptes.....	46
1.5. L'Inspection Générale des Finances (IGF).....	46
2. Les premières normes d'audit en Algérie :	47
2.1. Contenu de ces premières normes d'audit.....	48
SECTION 3 : LES NORMES NEP.....	51
1. Présentation des NEP.....	51
2. Les NEP formalisent la démarche d'audit.....	55

Conclusion du deuxième chapitre :.....	59
CHAPITRE III : L'APPLICATION DES ISA AU NIVEAU DE DELOITTE	
ALGERIE.....	61
SECTION 01 : PRESENTATION DU CABINET D'ACUEIL « Deloitte ».....	62
1. Présentation de l'entreprise.....	63
1.1.Deloitte monde :	63
1.2.Deloitte Afrique francophone :.....	63
1.3.Deloitte Algérie :	64
1.4.Organigramme :.....	66
1.5. Evolution des parametres clés de l'entreprise.....	67
2. Environnement de l'entreprise :.....	68
2.1.Principaux concurrents. :	68
2.2.Analyse de l'environnement :	67
2.3.Analyse critique de l'entreprise SWOT :.....	69
3. Présentation de l'entreprise auditée.....	71
3.1. La structure de l'entreprise Pro-pure	72
3.2. Les Activités Principales De L'entreprise Pro-pure.....	73
SECTION 02 : AUDIT LEGAL DES COMPTES DU CLIENT « Pro-Pure » D'APRES LE	
REFERENTIEL ISA	74
1. La phase préliminaire :	74
2. Prise de connaissance de l'entreprise	75
3.Synthèse de la phase préliminaire.....	76
4.L'appréciation du contrôle interne.....	79
5. Contrôle des comptes.....	81
6. Travaux de fin de mission.....	84

SECTION 03 : LE RAPPORT D'AUDIT SUR LES COMPTES DE L'ENTREPRISE « Pro-Pure ».....	85
1. Rapport général :	85
2. Etats Financiers.....	87
Conclusion du troisième chapitre :	98
CONCLUSION GENERALE :.....	100
BIBLIOGRAPHIE	103
TABLE DES MATIERES	