MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et commerciales

Spécialité : Comptabilité et finance

THEME :

Le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes en Algérie
Étude de cas : Cabinet PRICE WAETRHOUSE COOPERS Algérie.

Élaboré par :
Mlle Kheira MAZAR

Encadré par :
Pr. Abdelkrim MOKRANI

Lieu de stage : Cabinet PWC Algérie
Période de stage : du 04/02/2018 au 03/05/2018

2017/2018

Remerciements

Avant de commencer ce mémoire, il me paraît indispensable de remercier les personnes ayant contribué à son écriture et à la réalisation de ce stage.
Avant toute chose, je souhaiterais remercier tous les enseignants de l'école supérieure de commerce de KOLEA pour leurs apports théoriques préalables. J'accorde une mention particulière à Mr A. MOKRANI, mon tuteur qui m'a suivie durant toute la durée du stage et qui m'a conseillé sur la problématique et le plan.

Ce stage n'aurait pu se réaliser sans la contribution de certaines personnes. Mes remerciements s'adressent en premier lieu à mon Maître de stage et Commissaire aux Comptes du cabinet PWC monsieur Samir BOUKTAIA, merci à lui pour sa confiance et ses conseils qui ont permis la réussite de ce stage et la construction d'une réelle expérience enrichissante.

J'adresse mes sincères remerciements à Mme Rachida SEDIKI, chef de mission. Je lui suis énormément reconnaissante pour ses enseignements et conseils ainsi que sa supervision sur mon travail. Merci vivement à elle de m'avoir enseigné les méthodes de travail essentielles pour la pratique du métier d'auditeur. Grâce aux missions et l'autonomie qu'elle m'a peu à peu laissée, j'ai eu la chance de progresser sans cesse et de participer activement au travail sur les dossiers.

J'exprime également ma gratitude à Mr Kamel MAHSAS, Auditeur Sénior pour m'avoir supervisée et accompagnée au tout début du stage lors de mes premières missions. Ses premiers enseignements m'ont permis de comprendre et d'appréhender le déroulement du contrôle des comptes.
Je tiens à remercier aussi Mlle Sabrine MANSOURI, Auditrice Junior, pour ses précieux conseils et ses enseignements sur ses expériences et ses méthodes de travail qui m'ont apporté une ouverture et une complémentarité avec mes récents acquis.

Je remercie plus généralement tous les salariés, associés et stagiaires du cabinet que j'ai eu la chance de côtoyer pendant mes trois mois de présence chez PWC. Leur sympathie m'a permis de travailler dans une ambiance conviviale.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail

A mes chers parents qui m'ont soutenu et aidé, non seulement durant ce travail, mais tout au long de ma vie.

A mes chères sœurs : Meriem, Assia, Nesrine, Fairouz ;

A mon cher frère : Amine ;

A toute ma famille

A tous mes amis ;

A mes professeurs,

Table des matières

Remerciements

Dédicace

Tables des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des annexes

Résumé

Summary.

Introduction générale .....A

Chapitre 1 : Les fondements théoriques de l'audit 1

Introduction 2

Section 1 : Généralités sur l'audit.....3

1-Naissance et évolution de l'audit.....3

1.1 Historique de l'audit.....3

1.2 Évolution du commissariat aux comptes.....4

2-Définition de l'audit.....5

2.1 Définition générale de l'audit 5

2.2 Typologie de l'audit 6

2.3 Différence entres les types d'audit.....7

3-L'audit légal 8

3.1 Définition de l'audit légal.....8

3.2 L'objectif de l'audit légal 8

3.3 Les risque en audit légal.....9

4- Les personnes et entités assujetties à l'audit légal.....11

Section 2 : Le commissariat aux comptes en Algérie.....12

1-Le commissaire aux comptes.....12

1.1 Définition et rôle du commissaire aux comptes.....12
1.2 Désignation, révocation, démission et honoraires du commissaire aux comptes.....13
1.3 Les missions générales et particulières du commissaire aux comptes.....15

2- Les caractéristiques du commissaire aux comptes.....18

2.1 Les qualités professionnelles et morales du commissaire aux comptes.....18

2.2 Droits et obligations du commissaire aux comptes.....19

2.3 Responsabilités du commissaire aux comptes.....21

Section 3 : La normalisation de la profession d'audit.....23

1-L'origine de la normalisation.....23

1.1 les scandales financiers.....23
1.2 La loi SARBANES-Oxley (Loi SOX).....25
1.3 La loi de sécurité financière (LSF).....26
1.4 Loi n°10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'Expert comptable de Commissaire aux comptes et Comptable agrée.....27

2- Les organismes de normalisation.....28

2.1 IFAC.....28

2.2 Le conseil national de la comptabilité.....29

3-Les normes internationales d'audit (ISA) et les normes algériennes d'audit (NAA).....29

3.1- Les normes internationales d'audit (ISA).....29

3.2- Les normes algériennes d'audit (NAA).....30

Conclusion.....32

Chapitre 2 : Le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes.....33

Introduction.....34

Section 1 : La mise en œuvre de la mission et évaluation du contrôle interne.....35

1-La mise en œuvre de la mission 35

1.1 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement 35
1.2 La planification de la mission 37
1.3 La Lettre de mission 39

2- Examen et évaluation du contrôle interne 41

2.1 Définition du contrôle interne 42

2.2 Les objectifs du contrôle interne 42

2.3 La prise de connaissance par le commissaire aux comptes du contrôle interne 43

2.4 Évaluation du contrôle interne 44

2.5 Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne 46

Section 2 : Contrôle des comptes 47

1-Les techniques du contrôle 47

1.1 L'examen documentaire 47
1.2 Les sondages 47
1.3 Les procédures analytiques 48
1.4 L'observation physique 48
1.5 Les confirmations 49
1.6 Les comparaisons et les recoupements 49

2- Contrôle des comptes 49

Section 3 : Finalisation de la mission 51

1-Les types de rapport 51

1.1 Le rapport général d'audit 51
1.2 Le rapport spécial d'audit 52

2- les différents types de certification 52

2.1 Certification sans réserve 53

2.2 Certification avec réserve 53

2.3 Refus de certification 53

3-Événements postérieurs à la clôture 54

3.1 Événements survenus entre la date arrêtée des états financiers et la date du rapport de l'auditeur 54

3.1 Événements survenus entre la date arrêtée des états financiers et la date du rapport de l'auditeur 54

3.2 Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport et avant la date d'approbation des états financiers.....56

3.3 Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers57

Conclusion.....58

Chapitre 3 : Étude pratique du déroulement d'une mission d'audit légal 59

Introduction 60

Section 1 : Présentation du Cabinet PRICEWATERHOUSE COOPERS 61

1.1 Présentation du Cabinet PWC 61
1.2 Organisation du cabinet PWC Algérie 62
1.3 Présentation du service d'audit 63

Section 2 : La mise en œuvre de la mission et évaluation du contrôle interne 64

1-Acceptation et maintien de la mission 64

2-Prise de connaissance générale de l'entreprise et de son environnement 65

3-Les points faibles du système de contrôle interne 67

4-Revue succincte du système d'information.....69

Section 3 : Contrôle des comptes et finalisation de la mission 72

1 Contrôle des comptes 72
1.1 Livres légaux 72
1.2 Immobilisations 73
1.3 Clients.....75
1.4 Personnel 77
1.5 Trésorerie 79
1.6 Capitaux propres 81
1.7 Fournisseurs 82
1.8 Impôts & Taxes 83

2-Finalisation de la mission 85
Conclusion 86
Conclusion générale.....87
Bibliographie
Annexes

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
A	
AGE	assemblée générale extraordinaire
AGO	Assemblée générale ordinaire
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
B	
BG	Balance Générale
C	
CA	Conseil d'administration
CAC	Commissaires Aux Comptes
CNC	Centre National de Comptabilité
CNCC	Centre National des Commissaires aux comptes
CNRC	Centre National du Registre de Commerce
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Operations de Bourse
E	
EPIC	Entreprise publique à caractère industriel et commercial
EURL	Etablissement Unipersonnelle à Responsabilité Limités
F	
FIFO	First In First Out
G	
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GIE	Groupement d'intérêt économique
GL	Grand Livre
I	
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	Fédération Internationale des Comptables
IFACI	Institut français des auditeurs et contrôleurs internes
IFRS	International Financial Reporting Standards

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
IGF	Inspection générale des finances
ISA	Les Normes Internationales d'Audit
ISO	Organisation internationale de normalisation
J	
JC	Jésus-Christ
L	
LIFO	Last In Last Out
LSF	Loi de la Sécurité Financière
N	
NAA	Normes Algériennes d'Audit
NEP	
O	
ONECCA	Ordre national des commissaires aux comptes, experts comptables et comptables agréés
OSP	Others Substantives Procedures
P	
PCN	Plan comptable national
PME	Petite et Moyenne Entreprise
PWC	PricewaterhouseCoopers
S	
SA	Société Anonyme
SARL	Société Anonyme à Responsabilité Limitée
SCF	Système Comptable et Financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley
SPA	Société par action
U	
US GAAP	Systéme Comptable Américain

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
1	Comparaison entre les différents types d'audit	7
2	Estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle	11
3	Les normes algériennes d'audit	31
4	Informations recherchées lors de la prise de connaissance générale	37
5	Information générale sur la société X.	65
6	Les documents internes collectés	66
7	Liste des principaux interlocuteurs dans la société X	67
8	Vérification de l'existence et de la tenue des livres légaux	72
9	Évolution des immobilisations	73
10	Tableau de calcul de la pénalité sur TVA non payée	76
11	Anomalie avantages en nature	77
12	Anomalie habitation pour non salarié de la société	78
13	Évolution de la trésorerie	79
14	Rapprochement entre les relevés bancaires et la balance générale	80
15	Échantillon des avances fournisseurs	82

Liste des figures

N°	Intitulé	Page
1	Composantes du risque d'audit	11
2	Organigramme du cabinet PWC Algérie	62

Liste des annexes

Annexe I : Actif du bilan

Annexe II : Passif du bilan

Annexe III : Tableau des variations des capitaux propres

Annexe IV : Compte de résultat

Résumé

Le contrôle légal des comptes qui vise la certification des états financiers d'une entreprise en attestant du bien fondé et de la conformité de la tenue de sa comptabilité, selon le référentiel comptable applicable, impose une forte compréhension de la société auditée et de son système de gestion. A ce titre les auditeurs évaluent les risques d'audit et d'anomalies significatives pesant sur les comptes pris dans leur ensemble et sur les assertions, en ayant recours à la prise de connaissance de l'environnement externe et interne de l'entreprise soit, ces systèmes de gestion, de contrôle interne et d'information, afin de mettre en place une démarche d'audit final appropriée.

L'objectif de notre travail est de découvrir la réalité de la pratique de la profession d'audit légal au sein d'une entreprise algérienne, avec le concours du cabinet d'audit et de conseil PWC Algérie.

Mots clés : Audit légal, commissaire aux comptes, démarche d'audit.

Summary

The legal control of the accounts, which aims at the certification of the financial statements of a company, by giving evidence of the legitimacy and the conformity of well-founding of the accounting according to the applicable accounting reference table, requires a strong understanding of the audited company and its management system. As such the auditors assesses the audit risks and signification anomalies on the accounts and on the assertions, by getting to know the internal and external environment of the company, namely, its management, internal control and information systems, in order to build a final, effective and structured approach of audit.

The objective of our work is to discover the reality of the practice of the legal audit within an Algerian company, with the help of the audit and consulting firm PWC Algeria.

Keyword : Legal audit, legal auditor, audit approach.

Introduction générale

Introduction générale :

Les entreprises depuis leur création leur seul objectif était de produire pour réaliser des profits. Cependant le mode de fonctionnement des entreprises a très vite changé et a migré vers un modèle plus complexe, notamment avec l'arrivée de la mondialisation ces dernières années, qui a démultiplié les facteurs environnementaux auxquels l'entreprise peut être exposée. L'introduction à cette nouvelle ère a élargi les domaines d'intervention de l'entreprise et l'a fait grandir, ajouté à la concurrence et la compétitivité. Il n'est pas moindre de dire que tout cela a crée des formes de détournements, d'erreurs et de fraudes.

Afin de parer à cela, les entreprises avaient besoin d'un contrôle, d'une révision de leur situation financière, pour démonter la sincérité de celle-ci , c'est dans ce contexte que la profession d'audit légal a vu le jour et pris toute son ampleur, elle existait déjà depuis le 18éme siècle sous la forme d'une révision périodique de la comptabilité, mais a très vite connu des réformes parallèlement à l'univers socio-entrepreneurial.

En vue de cette évolution constante des structures économiques et de l'émergence de l'automatisation des fonctions managériales, l'audit a développé des pratiques et procédures adéquates de contrôle légal des entreprises. Et de ce fait, a connu une évolution au niveau méthodologique, qui s'articule autour d'une démarche évolutive, règlementée et structurée par des référentiels internationaux et nationaux notamment les normes ISA et NAA.

L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives requièrent la compréhension des éléments du contrôle interne, dont le but est d'identifier les types de dysfonctionnements potentiels et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des retombées nuisibles dans les comptes, sur lesquels l'auditeur doit fonder une opinion indépendante et soutenue.

En conformité avec la règlementation du métier, l'auditeur cultive sa propre démarche tablée sur la rigueur et l'expérience. En outre l'efficience et l'efficacité des travaux d'audit

Sont basées sur l'estimation du risque d'audit auquel se trouve confronté le professionnel c'est à dire le risque qu'il exprime une opinion complaisante sur les états financiers contenants des erreurs préjudiciables.

Certains spécialistes consentent à dire que la démarche d'audit légal est standardisée et applicable à tous types d'entreprises résignées au contrôle légal, le terrain dévoile que ce fondement est très relatif, car chaque entreprise carbure au moyen des systèmes de gestion et de prévention congrus à son activité et encoure différents risques pouvant impacter sa situation financière et continuité d'exploitation, autant de concepts qui se heurtent et altèrent le programme d'audit. Ceci a déclenché notre intérêt à s'approfondir dans ce champ important, et à s'interroger comme suit **: Quelle est la démarche générale du commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes annuels ?**

Afin d'apporter des éléments de réponses, nous avons jugé nécessaire de répondre aux interrogations suivantes :

1-Comment le commissariat aux comptes a-t-il évolué en Algérie ?

2-Quelle est la démarche à suivre dans une mission de commissariat aux comptes ?

3-Dans la pratique, le commissaire aux comptes a-t-il suivi la démarche encadrée par les normes nationales et internationales lors de son audit de l'entreprise x ?

Les hypothèses :

A cet effet, nous avons constitué les hypothèses suivantes, que nous allons confirmer ou infirmer à la fin du mémoire, à savoir :

1. En Algérie, le commissariat aux comptes a toujours été une profession libérale exercée par un professionnel compétent et indépendant qui après examen des comptes de l'entreprise auditée délivre une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers.
2. De manière générale, une mission d'audit légal est constituée de trois grandes étapes à savoir : la prise de connaissance de l'entité auditée, évaluation du contrôle interne et en fin le contrôle des comptes.
3. En pratique, l'auditeur est tenu d'effectuer sa mission selon les normes nationales et internationales d'audit.

Objectif de la recherche :

L'objectif de cette recherche est de mettre l'accent sur la démarche de la mission d'audit légal en vu de la certification des comptes au sein du cabinet d'audit et de conseil PRICEWATERHOUSECOOPERS Algérie. Néanmoins ce n'est pas une chose mince à faire, car l'audit légal découle du jugement de celui qui l'exécute et de ces compétences, fait, qui entrave la qualité et l'efficacité de la tâche.

Motifs de choix du thème :

L'intérêt porté à ce thème ne relève également pas du hasard, il est animé par un penchant certain au métier d'auditeur, ainsi que par la perspective d'intégrer un cabinet d'audit de renom, et par la conjoncture actuelle de l'audit légal en Algérie dont les professionnels s'appliquent à y introduire un référentiel local, en vertu des nouvelles normes algériennes d'audit.

La méthodologie de la recherche :

Afin de concrétiser notre étude et répondre à notre problématique et confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous nous sommes référés à la méthode descriptive et analytique, en addition aux techniques de recherche documentaire et l'observation. Pour notre partie théorique nous avons procédé par recherche bibliographique joignant ouvrages et textes légaux et réglementaire, du fait du caractère de notre recherche. Pour la mise en œuvre de notre cas pratique, nous avons eu recours à des entretiens, que ce soit au niveau de l'entreprise auditée ou au niveau de notre cabinet PWC Algérie. Notre participation dans le cadre de cette mission d'audit en tant que auditeur assistant nous a permis d'avoir une meilleure visibilité sur notre sujet de recherche.

La démarche suivie :

Pour présenter notre travail nous avons choisi de le subdiviser en trois chapitres :
Le premier chapitre est intitulé : Les fondements théoriques de l'audit et qui s'articule autour de trois sections. Dans la première section nous traiterons les généralités sur l'audit.

La seconde section est dédiée au commissaire aux comptes et en fin dans la troisième section nous aborderons la normalisation de la profession d'audit.

Le second chapitre est consacré au déroulement d'une mission de commissariat aux comptes de la prise de connaissance de l'entreprise auditée à l'élaboration du rapport.

Le troisième chapitre fera l'objet de notre cas pratique. Nous y présenterons, d'abord, le cabinet d'accueil «PRICEWATERHOUSECOOPERS». Par la suite nous exposerons en détail la mise en œuvre de la mission ainsi que l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise objet de notre audit, puis nous présenterons les anomalies relevées lors de l'examen des comptes. Au final nous exposerons en détails les différents aspects de notre recherche ainsi que les résultats auxquels nous sommes parvenus.

Chapitre 1 : Les fondements théoriques de l'audit

Chapitre 1 : Les fondements théoriques de l'audit

Introduction :

De la simple révision et contrôle des comptes, l'audit légal est passé à un outil de certification de la sincérité et de la régularité et d'apporteur d'assurance dans les états financiers.

Le commissariat aux comptes est une profession libérale dont la mission consiste essentiellement à certifier les comptes, qui ces dernières années, a connu de fortes réformes à l'échelle nationale et internationale.

D'autres dérivées de la profession existent, telles que l'audit financier, fiscal, opérationnel…tous œuvrent pour le même objectif, qui est le contrôle de l'exécution des processus internes de gestion et de fonctionnement mis en place par une entreprise et cela en utilisant les mêmes techniques que le CAC mais adaptées aux types de prérogatives qui leurs incombent.

Les scandales financiers qu'a connue la dernière décennie ont secoué le monde des affaires par conséquent l'efficacité, la crédibilité et la confiance de l'opinion publique envers l'audit légal ont alors été négativement affectées.

Le caractère décisif de certaines décisions qui sont prises sur la base des états financiers lui ont value de faire l'objet d'un effort de normalisation au niveau international donnant naissance à un référentiel international d'audit.

Les normes (normes ISA) ont influencé beaucoup de référentiels nationaux d'audit qui en se sont inspirés pour actualiser leurs normes et converger vers ce nouveau langage international d'audit.

A travers ce chapitre, nous allons voir un aperçu des avancées de l'audit, de son statut, sa démarche et les règles qui le régissent.

Section 1 : Généralités sur l'audit

L'audit opère dans un environnement très réglementé, qui depuis sa création a connu de fortes migrations structurelles et typologiques. A travers cette section nous allons nous référer au cadre général de l'audit afin de mieux cerner ces enjeux et objectifs.

1-Naissance et évolution de l'audit :

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

1.1Historique de l'audit :

Les premières démarches de contrôle et de normalisation remontent à l'antiquité. En effet les sumériens du 2 ème millénaire avant JC avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre les partenaires économiques, ainsi le fameux code de Hammourabi ne se contentait pas seulement de définir les lois commerciales et sociales générales mais il mentionnait aussi l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter les normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.[1]

Plus tard, au III ème siècle avant JC, les gouverneurs romains ont nommé des questeurs qui avaient pour mission la collecte des différents impôts de toutes les provinces de l'empire romain et l'élaboration d'un rapport de ce qui a été collecté et en dernier lieu ils procédaient à la lecture des rapports au sénat et l'auditeur les écoutait pour présenter ensuite des suggestions et des recommandations.

L'audit a eu sa première manifestation avec l'ordonnance de PHILIP V LE LONG qui, en 1319, codifia ce qui devient la cour des comptes, où la fonction de l'auditeur désignait le premier grade de la hiérarchie.[2]

En effet jusqu'à la fin du 19 éme siècle, la finalité d'audit était la détection des fraudes sous la demande des pouvoirs publics, ainsi les modes de contrôle se basent sur la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables.[1]

---

[1] KASSAB. J : Évolution de l'audit, in revue expertise comptable, N°115, Mars, 2009, P.35.
[2] OBERT.R et MAIRESSE.M.P, comptabilité et audit, éditions DUNOD, 2 éme édition, Paris, 2009, P2.

Au 20 éme siècle, et avec la croissance générale de la taille des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales, les anglo-saxons ont introduit de nouvelles méthodes de contrôle, il s'agit des méthodes par sondages sur les pièces justificatives. Dès lors, la finalité de l'audit était de porter un jugement sur la validité des comptes annuels.

1.2 Évolution du commissariat aux comptes en Algérie :

La pratique du commissariat aux comptes en Algérie[2]a connu des mutations importantes, depuis l'indépendance

Évolution du commissariat aux comptes de "1969 à1980 :

Les fondements de la profession de commissariat aux comptes en Algérie trouvent leurs prémices au lendemain de l'indépendance par la reconduction de l'ensemble des textes français. Néanmoins, l'organisation de la profession n'a été instituée qu'avec la promulgation de l'ordonnance n°69-107 portant sur la loi de finances de 1970 qui prévoyait dans l'article 39 que : « Le ministère d'État chargé des finances et du plan était chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales. Les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés où l'État ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité, de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation financière active et passive ».[3]

La réorganisation du contrôle légal en 1980 :

La création de l'inspection générale des finances, ainsi que la cours des comptes est considérée comme un changement historique dans le domaine du contrôle légal en Algérie. A vrai dire, les attributions qui ont été confiées à l'I.G.F et à la cours des comptes en matière du contrôle légal, ont été derrière la suppression du commissariat aux comptes en Algérie. Cependant, La création de ces deux organes de contrôle à posteriori n'était pas la seule raison de la disparition du commissariat aux comptes, car il y'avait d'autres raisons à caractère purement technique relatives à l'exercice de la profession elle-même. Dans ce sens, on citera : Le manque d'expérience des commissaires aux comptes ; et des difficultés à accorder un statut à ces derniers.[4]

---

[1] KASSAB, (J), Op.cit, P35.
[2]SAIDI.N & MAZOUZ.A, Les systèmes de contrôle des finances publiques, ENSAG, 13/11/1996, P.3.
[3] Article 39, Ordonnance n°69-107 portant sur la loi de finances de 1970.
[4] SAIDI.N & MAZOUZ. A, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Tome I , SNC, P 29.

La réhabilitation du commissariat aux comptes en 1991 :

L'article 27 de la loi 91-08 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée, A défini le commissaire aux comptes comme : « Toute personne qui, en son non propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'atteste de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organisations ».[1]

Cependant, la loi 10-01 du 29 juin 2010, relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée est venue abrogée, par son article 83, toutes les dispositions qui lui sont contraires et notamment la loi 91-08 du 27 avril 1991.[2]

2-Définition de l'audit

2.1 Définition générale de l'audit

Définition 1 : selon la rousse « l'audit est la procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion. »

Définition 2 : « l'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent est indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des informations. La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur. La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables doivent normalement avoir de la réalité de l'importance des opérations, événements et situation. »[3]

Définition 3 : Par extension, « l'audit exercé par un auditeur est un processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaisants »[4]

---

[1] Article 27 de la loi 91-08 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée

[2] Article 83 de la loi 10-01 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée

[3] LAURENT.P et PIERRE .T, Pratique de l'audit opérationnel, éditions d'organisation, France, 2003, p65.

[4]BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, Manuel comptabilité et audit, Edition BERTI, Alger, 2013, PP526 :527.

D'une manière générale, les définitions d'audit données par les auteurs débouchent sur l'examen professionnel d'une information en vue d'exprimer une opinion motivée, responsable et indépendante par référence à un critère de qualité ; cette opinion doit accroitre l'utilité de l'information, ce qui offre à son utilisateur un degré d'assurance vis-à-vis du sujet en question.

2.2 Typologie de l'audit

Progressivement, le terme d'audit a connu un élargissement à la fois horizontal et vertical en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques et anomalies qu'il parvient à identifier. En effet on peut rapprocher l'audit d'un point de vue géographique, statutaire et selon l'objectif poursuivie :

La dimension géographique fait référence à la position de l'auditeur : s'il fait partie de l'organisation dont il doit auditer, on parlera donc de l'audit interne, qui selon l'IFACI : « une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion des risques, des objectifs de contrôle et des méthodes de management »[1], dans le cas où l'auditeur ne fait pas partie de l'entité auditée, il sera sujet d'audit externe, qui peut être légal (commissariat aux comptes) ou contractuel.

Du point de vue de **la dimension statutaire**, l'audit est dit légal si il est exercé dans un cadre légal prédéfinit. En Algérie, il s'agit du commissariat aux comptes dont le but est la certification des états financiers. Par contre, un audit peut être sollicité en dehors de toute obligation légale par l'entreprise afin de répondre à des besoins spécifiques, dans ce cas il s'agira de l'audit contractuel dont la mission est définie par un contrat.

[1] JACQUES.R, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 2010, P73.

2.3 Différence entres les types d'audit

Le tableau suivant nous résume les particularités de chaque type d'audit

Tableau N° 1 : Comparaison entre les différents types d'audit

Caractéristiques	Audit		
	Légal	Contractuel	Interne
Nature de la mission	Obligatoire	Contractuel	Fonction permanente dans l'entreprise
Nomination	Par les actionnaires	Par la direction générale ou CA	Par la direction générale
Objectif	Certifier la régularité la sincérité et l'image fidèle Vérifier la concordance des informations communiquées par le CA.	Attester de la régularité et la sincérité des comptes.	Amélioration des circuits administratifs. Proposer à la direction toutes les mesures de nature à améliorer l'organisation et le traitement de l'information.
Intervention	Mission permanente et étendue pendant la durée du contrat	Mission définie par la lettre de mission	Mission précisée par la direction générale.
Indépendance	Doit être totale vis-à-vis du CA et des actionnaires.	Indépendance totale	Indépendance vis-à-vis de la direction auditée
Principe de non immixtion	A respecter scrupuleusement	Conseils de gestion non exclus	Immixtion dans la gestion
Destinataire des rapports	CA/AGO/AGE	Direction générale/CA	Direction générale.
Conditions d'exercice	Inscription à l'ordre national	Inscription à l'ordre national	Salariés de l'entreprise.
Obligation	De moyens	De moyens ou de résultat selon le type de mission	Obligation de résultat.
Responsabilité	Civile, pénale et disciplinaire	Civile, pénale et disciplinaire	Contrat de travail.
Révocation	Mission institutionnelle normalement par les instances judiciaires sur demande de l'entreprise contrôlée.	Précisée dans le contrat	Application des termes du contrat de travail.
Rémunération	Cahier des charges	Fixée dans le contrat	Salaire

Source : SADI.N et MAZOUZ.A, Pratique de commissariat aux comptes en Algérie, édition société national de comptabilité, Algérie, 1999, P125.

3-L'audit légal

Le rôle principal de l'audit légal est de fournir des informations fiables et pertinentes sur les états financiers d'une entreprise, au parties prenantes afin de facilité la prise de décision. A ce titre, il est important de définir l'audit légal, son objectif et ses risques.

3.1 Définition de l'audit légal

Dans le contexte algérien l'audit légal est synonyme du commissariat aux comptes, prescrit par la loi sur les sociétés.

Selon l'ONECCA[1] : L'audit légal est un « examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise.»

Selon la compagnie des commissaires aux comptes(CNCC) : « un audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable ». [2]

Finalement, on peut dire que l'importance de l'audit légal réside dans l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes sur la sincérité et la régularité des états financiers de l'entité auditée qui servira comme moyen d'aide à la prise de décision aux dirigeants comme aux partenaires de l'entreprise.

3.2 L'objectif de l'audit légal

L'objectif essentiel pour un auditeur ou un réviseur chargé de la vérification des états financiers d'une entreprise, est de s'assurer de la sincérité et de la régularité des comptes.

Selon la norme ISA 200, l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux : [3]

[1] ONECCA est le normalisateur national de la profession de commissaires aux comptes.
[2] FOSS.V, RANANJASONRALA.T, ROSIER.M.C, Comptabilité et audit ; édition EYROLLES, Paris, 2012,P183.
[3] ISA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur.

a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable;

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

Finalement, on peut dire que l'audit légal a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les financiers donnent aux utilisateurs. Pour cela, l'auditeur doit exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans touts leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière en vigueur. Et donner une assurance raisonnable que ces états présentent une image fidèle exempte d'anomalies significatives qui résultent des fraudes ou d'erreurs et qui pourraient influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

3.3 Les risques en audit légal

Selon la norme d'exercice professionnel (NEP) le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées[1]. Ce risque se subdivise en trois composants : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection.[2]

3.3.1 Le risque inhérent :

Le risque inhérent est la possibilité que, nonobstant les contrôles internes existants, le solde d'un compte ou une catégorie d'opération comporte des anomalies significatives. Ce risque peut être lié à l'activité de l'entreprise, à la nature de ses comptes et à ses opérations ou à son environnement.[3]

On peut analyser ces risques de la manière suivante :[4]

---

[1] ANTOINE.M, Audit et commissariat aux comptes 2015/2016 : Guide de l'auditeur et de l'audité, édition Francis LEFERVE, Paris, 2014, P735.

[2] Le JEUNE.G et EMMERICH.J P, Audit et commissariat aux comptes, édition GUAMINO, Paris, 2007, P102.

[3] NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.

[4] OBERT.R et MAIRESSE. M.P, Op.cit., P 443.

-Risques liés à l'activité.

-Risques liés à la structure de capital.

-Risques liés à la structure financière.

-Risques liés à l'organisation.

-Risques liés à l'importance de certains postes du bilan.

-Risques liés à certains actifs ou catégories d'opérations.

3.3.2 Le risque lié au contrôle :

Toute entreprise doit avoir un dispositif de contrôle interne afin de détecter et réduire les risques inhérents, cependant l'existence de ce dernier n'exclue pas la possibilité de comporter des failles dans les procédures mises en place ce qui entraine des risques liés au contrôle.

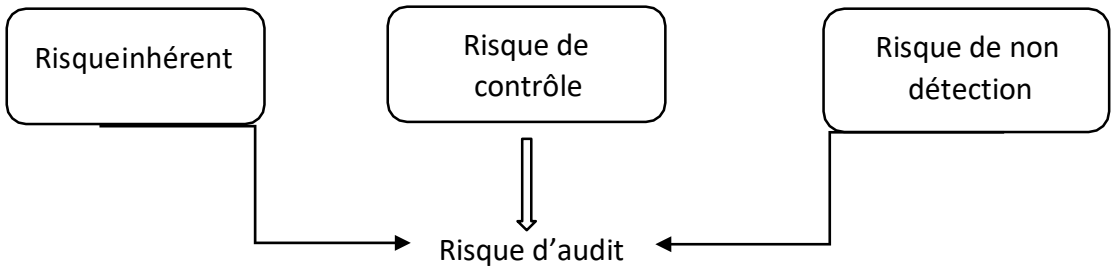
Selon la norme d'exercice NEP 200-10 : Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie soit significative et ne soit ni prévenue, ni détectée, par les systèmes comptable et de contrôle interne et donc non corrigée en temps voulu.

3.3.3 Le risque de non détection :

Selon la norme d'exercice NEP 200-11 : Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

Donc le risque de non détection est lié à la conception que le commissaire aux comptes a de la mission et du volume de travail à accomplir et de la taille de l'entreprise auditée, il détermine les moyens nécessaires, et fait le choix des éléments qui juge importants sur lesquels portera son contrôle et son investigation

Figure N°1 : Composantes du risque d'audit



Source : Élaborée par nos soins.

Tableau N°2 : Estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

		Évaluation du risque lié au contrôle		
		Élevé	Moyen	Faible
Évaluation du risque inhérent par l'auditeur	Élevé	Minimum	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Élevé
	Faible	Moyen	Élevé	Maximum

Source : BARATAY.C, comptabilité et audit, Edition GUALINO, Paris, 2016, P228.

Ce tableau fait ressortir la relation inverse entre le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non-détection. De ce dernier on remarque que si le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont minimes, ce qui est expliqué par l'efficacité du système de contrôle interne, cela rendra la tache encore plus difficile au commissaire aux comptes et en résulte un risque de non détection très élevé.

4-Les personnes et entités assujetties à l'audit légal :[1]

L'intervention du commissaire aux comptes dans certaines sociétés commerciales ou groupement, du fait de leur activité ou de leur taille a été prévu par la loi du 1991-08 modifiée par la loi 10-01. La désignation d'un commissaire aux comptes est aujourd'hui obligatoire dans les :

- Sociétés commerciales par actions, sociétés anonymes, société en commandite par action, société par action simplifiée.
- Personne ou entités qui exercent une activité dont le chiffre d'affaire annuel supérieur à 10 000 000 DA (sociétés commerciales, sociétés en nom collectif, société en commandité simple, société à responsabilité limité (SARL), EURL…)
- Entreprise publiques et établissements publics de l'État non soumis aux règles de comptabilité publique.
- Groupement d'intérêt économique (GIE), à condition que le chiffre d'affaire dépasse 10 millions de dinars.
- Association d'utilité publique.
- Les banques en Algérie.

[1] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, pp 533 :534.

Section 2 : Le commissariat aux comptes en Algérie

La mission du commissaire aux comptes s'inscrit dans un cadre légal qui conformément aux règles, procédures et normes de la profession va émettre une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers de l'entité auditée. Cette opinion donnera une assurance aux acteurs économiques, ainsi qu'aux utilisateurs de l'information financière, base sur laquelle ils prendront des décisions.

Donc il parait claire que le commissaire aux comptes dans son rôle de contrôleur, conseiller et auxiliaire de la loi joue un rôle fondamental dans le bon fonctionnement de l'économie.

1-Le commissaire aux comptes

A ce stade il parait de notre étude il parait indispensable de définir précisément le commissaire aux comptes afin de bien comprendre son rôle, ses responsabilités, ses droits et obligations que lui incombe cette profession qui revêt un caractère légal.

1.1 Définition et rôle du commissaire aux comptes

1.1.1Définition du commissaire aux comptes :

Selon l'article 22 de la loi 10-01 : « Est commissaires aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur » [1]

Ainsi, l'objectif assigné à l'auditeur dans le contexte comptable et financier est d'exprimer une opinion indépendante sur les états financiers établis selon les normes IAS/IAFRS ainsi que d'évaluer les contrôles internes mis en place.

1.1.2Le rôle du commissaire aux comptes :

Le rôle du commissaire aux comptes est fondamental pour la vie de la société et pour la protection des intérêts des associés/actionnaires, qui le nomment et le mandatent. Il détient tous les pouvoirs de contrôle et d'investigation pour assurer sa mission et rendre compte aux parties qui l'ont désigné annuellement par la présentation

[1] Article 26 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JORA n°42 de 11 juillet 2010.

de rapports à l'assemblée générale ordinaire .Son contrôle est donc intégral et permanent, il s'étend à tous les aspects de la gestion de l'entreprise et notamment aux aspects institutionnels, structurels et fonctionnels de la société.[1]

Si le CAC relève des fautes professionnelles, il doit informer verbalement le conseil d'administration et par écrit dans son rapport annuel l'assemblé générale des actionnaires et demande la régularisation immédiate des fautes relevées[2]. Dans le cas ou ces fautes sont délictuelles, la loi l'oblige à les signaler au procureur de la république de la circonscription du siège sociale de la société[3].

Donc on peut dire que le commissaire aux comptes assure le rôle d'informateur, de contrôleur, de conseiller et d'auxiliaire de la justice.

1.2 Désignation, révocation, démission et honoraires du commissaire aux comptes

1.2.1Désignation du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes peut être nommé de deux manières différentes :

A-Par les statuts :

L'article 26 de la loi 10-01[4] stipule que : « Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dûment écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agrées et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce sur la base d'un cahier des charges… »

Donc, on peut déduire que seuls les professionnels agrées et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce sur la base d'un cahier des charges, peuvent exercer la profession de CAC.

B-Par justice :

Selon l'article 715 bis 4 du code de commerce, la justice peut nommer un commissaire aux comptes, pour une société par actions, dans les cas suivants :

[1] SOLTANI.B, Le commissaire aux comptes et le marché financier, Études empiriques du rôle informationnel de l'auditeur, ECONOMICA, Paris, 1996, p62.
[2] Article 715 bis 12, Code de commerce (décret législatif n°93-08 du 25/04/1993), p191.
[3] Article 715 bis 13, Idem.
[4] Article 26 de la loi 10-01, Op.cit.

- De défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générales des actionnaires.
- Cas d'empêchement pour un commissaire aux comptes d'accomplir sa mission (maladie grave, décès..etc.)
- Refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes nommés d'effectuer la dite mission.

1.2.2 Durée du mandat :

L'article 27 de la loi 10-01 stipule que : « 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.. »

Donc il est interdit aux commissaires aux comptes, personne physique, ainsi qu'aux membres signataire d'une société de commissaires aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités.[1]

1.2.3 Expiration de la fonction du commissaire aux comptes :

La cessation de la fonction de l'auditeur peut résulter de plusieurs événements :

- L'arrivée du terme et non renouvellement du mandat ;[2]
- Récusation du commissaire aux comptes : en cas de faute ou d'empêchement les commissaires aux comptes peuvent à la demande du conseil d'administration, du directoire, d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 1/10 du capital social ou de l'assemblé générale, être relevés de leurs fonction avant l'expiration normal de celle-ci par la juridiction compétente [3].
- Démission du commissaire aux comptes : l'article 38 de la loi 10-01 prévoit que : « Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela ne 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 ».
- Le décès du commissaire aux comptes.

[1] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, p728.
[2] Idem, p728.
[3] Article 715 bis 9 du code de commerce algérien.

1.2.4 Honoraires :

Jusqu'en 2006, l'arrêté du 7 novembre 1994 proposait une tarification en dinars des honoraires, calculée en fonction du montant total du bilan. Ce dispositif a été modifié par arrêté du 6 décembre 2006 relatif aux barèmes des honoraires des commissaires aux comptes. [1]

Ainsi, les honoraires du commissaire aux comptes sont calculés en multipliant le nombre de vacations obtenues par un taux horaire fixé d'un commun accord au préalablement à la mission.

Cependant, l'arrêté du 25 juin 2008 vient modifié et complété l'arrêté du 6 décembre 2006. En précisant que ce barème ne s'applique pas aux entreprises suivantes :

- Banques et établissements financiers ;
- Sociétés d'investissements ;
- Société de bourse ;
- Établissements publics à caractère industriel et commercial ;
- Société d'assurance et/ou de réassurance.

Parallèlement, l'article 37 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 stipule que les honoraires des commissaires aux comptes sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité ». En dehors de ses honoraires, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération ni avantage, sous quelque forme que ce soit.

1.3 Les missions générales et particulières du commissaire aux comptes :

Les missions du commissaire aux comptes sont clairement définies par la loi et ceci pour donner un cadre légal bien défini à son intervention et cerner ses obligations pour lesquelles il pourra être tenu responsable par la suite.

1.3.1 Les missions générales du commissaire aux comptes :

L'article 23 de la loi 10-01 stipule que le commissaire aux comptes à pour missions :

Certification des comptes annuels :

Le commissaire aux comptes doit certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice

[1]BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, Op.cit, P542.

écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes.

La concordance des informations du rapport de gestion avec les comptes annuels :

Le commissaire aux comptes doit 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.

Élaboration d'un rapport spécial sur le contrôle interne :

Le commissaire aux comptes et tenu de donner un avis sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant.

Appréciation des conditions de conventions entre l'entreprise et ses filiales :

Le commissaire aux comptes est appelé à 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.

Révélation des faits qui peuvent compromettre la continuité de l'exploitation de l'entreprise :

Le commissaire aux comptes est dans l'obligation de 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.

Vérification des comptes consolidés :

Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également 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 rattachées par le même centre de décision.[1]

[1] Article 24 de la loi 10-01, op.cit.

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

1.3.2 Les missions particulières du commissaire aux comptes :

En plus des missions générales du commissaire aux comptes, le législateur algérien a confié à ce dernier d'autres missions qui revêtent un caractère spécial :

- **Convocation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires**

Le code de commerce dans son article 676 prévoit que l'assemblée générale ordinaire se réunie au moins une fois par an, dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice. Ce délai peut être prolongé à la demande du conseil d'administration ou du directoire. Néanmoins et selon l'article 715 bis 4 alinéa 6 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut convoquer l'assemblé générale en cas d'urgence.

Le législateur algérien n'a tout de même pas précisé, les cas d'urgence dont fait référence l'article sus mentionné, laissant ainsi le jugement au commissaire aux comptes.

- **Intervention en cas de modification du capital social de l'entreprise :**

  - **Cas d'une augmentation du capital social :**

Selon l'article 687 du code de commerce algérien, l'augmentation du capital social se fait soit par émission d'actions nouvelles, ou bien par majoration du montant nominal des actions déjà existantes.

Cependant, l'article 699 du code de commerce, précise que lors d'une augmentation de capital par appel public à l'épargne, seul l'assemblé extraordinaire est habilité à fixer les prix d'émission d'actions et ce sur rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et sur rapport du commissaire aux comptes.

  - **Cas de réduction du capital :**

La réduction du capital est décidée par l'assemblée générale extraordinaire, qui peut déléguer au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas, tous pouvoirs pour la réaliser. Le projet de réduction de capital est communiqué au commissaire aux

comptes quarante cinq (45) jours au moins avant la réunion de l'assemblée.

- **Intervention en cas de transformation de l'entreprise :**

Toute société par actions peut se transformer en société d'une autre forme si, au moment de la transformation, elle a au moins deux (02) ans d'existence et si elle a établi et fait approuver par les actionnaires le bilan de ses deux premiers exercices. Toutefois, l'article 715 bis 15 du code de commerce, stipule que la décision de transformation d'une entreprise par actions doit être prise sur rapport du commissaire aux comptes attestant que l'actif net est au moins égal au capital social.

- **Intervention en cas d'émission de valeurs mobilières :**

L'assemblée générale extraordinaire n'autorise l'émission de valeurs mobilière que sur rapport du conseil d'administration, du conseil de surveillance ou du directoire ainsi que du rapport du commissaire aux comptes.[1]

- **Appréciation des acquisitions de participation :**

Par référence à l'article 732 bis 1 du code de commerce algérien prévoit, lorsqu'une société acquière une participation ou plus de la moitié dans une autre société ayant son siège social en Algérie ceci doit figurer dans le rapport présenté aux associés, ainsi que dans le rapport du commissaire aux comptes.

En définitif, on peut dire que le législateur Algérien a veillé à ce que le commissaire aux comptes soit informé de toutes modifications de la structure du capital social, afin qu'il puisse la mentionné dans son rapport car une telle information peut être d'une importance capitale pour les utilisateurs de l'information financière du fait des incidences que peut en avoir sur la continuité d'exploitation de l'entreprise.

2- Les caractéristiques du commissaire aux comptes

2.1 Les qualités professionnelles et morales du commissaire aux comptes

Tout commissaire aux comptes, quelque soit son mode d'exercice professionnel, doit respecter les règles de conduite édictées par le code de déontologie de la profession

[1]Article 715 bis 110 du code de commerce Algérien.

qui sont des conditions fixées par la loi. Ces principes définissent la nature de son comportement au cours de sa mission, on peut citer :[1]

- **L'Intégrité :** Exercice de la profession avec honnêteté.
- **L'impartialité :** Analyse objective des données portées à sa connaissance.
- **L'indépendance :** Aucun lien avec l'entité contrôlée.
- **Les conflits d'intérêts :** Rien ne compromet la situation d'indépendance.
- **La compétence :** Possession des compétences théoriques et pratiques nécessaires à la mission.
- **La confraternité :** Rapports loyaux entre confrères.
- **La discrétion :** Application stricte du principe de secret professionnel.

En réalité le commissaire aux comptes se trouve souvent confronté à d'importants conflits d'intérêt pour lesquels ni le code de déontologie professionnelle ni la loi n'offrent de solutions simples. Cependant l'auditeur se trouve souvent seul avec sa conscience pour résoudre les dilemmes que lui pose la non-convergence des intérêts de son client et ceux des tiers.

2.2 Droits et obligations du commissaire aux comptes

2.2.1 Les droits du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes exerce une mission permanente, qui lui permet de mener à bien son droit à l'information et son pouvoir d'investigation.

Un pouvoir d'investigation permanent :

Le commissaire aux comptes dispose d'un pouvoir d'investigation permanent et étendu, 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 la société est en relation.[2]

[1] Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce français, partie réglementaire)
[2] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, p541.

Le droit à l'information :

Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents de la société ou de l'organisme.[1]

En effet, dans l'hypothèse de consolidation des comptes le droit à l'information dont dispose le commissaire aux comptes ne se limite pas à l'entité auditée lui permettant ainsi d'étendre ses investigations tant auprès de l'entité qu'à sa société mère ou filiales.

De plus et dans le cadre de sa mission l'auditeur a la faculté de recueillir toute information utile auprès des tiers de l'entité objet de son audit afin d'obtenir des éléments de preuves.[2]

Le droit à la rémunération :

Les honoraires du commissaire aux comptes sont à la charge de l'entité auditée calculés sur la base d'un barème détaillé par l'arrêté du 25 Juin 2008. En dehors de ses honoraires, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération ni avantage, sous quelque forme que ce soit.[3]

2.2.2 Les obligations du commissaire aux comptes :

La mission du commissaire aux comptes revêt un caractère légal, ce qui exige de ce dernier le respect des obligations relatives à l'exercice de sa mission.

Le secret professionnel :

Le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du Code Pénal.[4]

Le droit à l'information dont jouis l'auditeur dans le cadre de l'exercice de sa mission lui donne un pouvoir d'investigation étendu et par conséquent le secret professionnel ne peut lui être opposé par les dirigeants ce qui lui permet de bénéficier d'un accès privilégié à toutes les informations confidentielles. Néanmoins, il est tenu au

[1] Article 31 de loi 10-01, op.cit.
[2] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, pp541 :542.
[3] Idem, p542.
[4] Article 71 de la loi 10-01, op.cit.

secret professionnel, ce qui signifie qu'il ne doit pas divulguer des renseignements confidentiels.[1]

La non-immixtion dans la gestion de l'entreprise :

Le principe de non-immixtion a été repris par le législateur Article 23 alinéa 7 de la loi 10-01 qui dispose que le commissaire aux comptes a pour missions à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

Ceci signifie que le commissaire aux comptes ne doit être aucunement investi dans la conduite des affaires de la société. Par conséquent, il doit se garder de toute interférence dans la gestion de l'entreprise audité. Tout ça afin de préserver son indépendance ainsi que son objectivité lors de l'émission de son opinion sur les comptes.

Obligation de diligence et une obligation de moyens :

Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.[2]

Ce qui signifie que le commissaire aux comptes est tenu qu'aux diligences professionnels et de ce fait, il doit conformer son activité, son comportement, et ses efforts à ceux du « bon professionnel » qui respecte scrupuleusement les dispositions légales ainsi que les normes professionnels.

2.3 Responsabilités du commissaire aux comptes :

Conformément à l'article 61 de la loi 10-01, le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le Procureur de la République près le Tribunal compétent.

---

[1] DJEKIDEL.Y, Vers une information financière plus transparente : Étude approfondie de la comptabilité et de l'audit à travers les nouvelles réformes en Algérie, Thèse en vue de l'obtention du diplôme de doctorat en sciences économiques commerciales et sciences de gestion, Université KASID MERBAHE, Ouargla,2016, P83.

[2] Article 59 de la loi 10-01, Op.cit.

La responsabilité civile :

L'expert-comptable et le comptable agréé sont, dans l'exercice de leur profession, responsables civilement à l'égard des clients dans les limites contractuelles.[1]

La responsabilité pénale :

La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale.[2]

La responsabilité disciplinaire :

Article 63 de la loi stipule la responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions.

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

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

Tout recours contre des sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur. Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

[1] Article 60 de la loi 10-01, Op.cit.
[2] Article 62, Idem.

Section 3 : La normalisation de la profession d'audit

1-L'origine de la normalisation

Les scandales financiers qui se sont multipliés ces dernières années ont secoué le monde des affaires tel que les affaires d'ENRON et WORLDCOM qui ont mené toutes les deux à la fermeture de l'un des cinq plus grands cabinets d'audit et de conseil au monde, Arthur Andersen, par la confiance de l'opinion publique envers l'audit légal a été négativement affectée lorsque les enquêtes sur ces affaires ont révélé les implications de professionnels comptables dans ces scandales.

1.1 Les scandales financiers :

1.1.1 Scandale d'ENRON :

ENRON, société américaine du secteur de l'énergie, est à l'origine du plus grand scandale financier des 20 dernières années. Fondée en 1985 par Kenneth Lay, rejoint par la suite par Jeffrey SKILLING, ENRON est devenue en termes de capitalisation boursière la 7ème entreprise US. Sa valeur boursière ne cessait de croître (90% en un an). La revue Fortune l'avait ainsi élue 6 ans de suite comme l'entreprise la plus innovatrice, cependant le côté obscure de l'innovation est la fraude.

En fait, l'entreprise gonflait artificiellement ses profits tout en masquant ses déficits en utilisant plus de 2800 sociétés écrans et en falsifiant ses comptes et pour se faire, ils ont utilisé des instruments financiers très complexes des dérivées comme les swaps les options et le tout était construit de telle sorte que tout soit parfaitement dissimulé et placer dans des paradis fiscaux. Le but était, ni plus ni moins, de gonfler la valeur boursière de l'entreprise pour encaisser la plus value de leur « stock[1]-options ».[2]

Le responsable de l'audit des états financiers d'ENRON était le cabinet comptable Andersen, faisant partie du plus grand réseau de service comptable à l'échelle mondiale qu'on appelait le BIG Five. Qui a la suite d'un conflit d'intérêt entre prestations légales d'audit des comptes et celles, de conseil auprès d' ENRON, le cabinet Arthur Andersen , c'est vu fermé les yeux sur la « comptabilité créative[3] » d' ENRON et

[1] Ce système permet à des dirigeants et à des salariés d'une entreprise d'acheter des actions de celle-ci à une date et un prix fixé à l'avance. Ceci a notamment l'avantage d'inciter les employés à agir pour faire monter le cours de l'action de leur entreprise.

[2] https://www.piloter.org/gouvernance-entreprise/enron.htm, consulté le 11/03/2018 à 15 h.

[3] La **comptabilité créative** ou encore "créativité comptable" désigne, de façon allusive, l'ensemble des techniques utilisées en comptabilité par une entreprise pour modifier, légalement ou non, la présentation

surtout détruit des documents comptables lors d'une enquête fédérale, en juin 2002, le cabinet en question, fut reconnue coupable pour manipulation et dissimulation de données stratégiques et a été interdit d'exercer le métier d'auditeur .[1]

En décembre 2001, ENRON s'effondre dans la plus vaste faillite de l'histoire des États-Unis avant la crise de 2008. 67 milliards de capitalisation boursière disparaissent en quelques jours. Tous les hauts responsables, dont le président de la société, Kenneth Lay, vendent leurs titres dans la précipitation pour la somme de 1,1 milliard de dollars et empochent les plus-values. Une clause spéciale empêche les employés de faire de même, cela en dépit du fait que leurs actions constituent l'intégralité de leur retraite. L'action passe de 100 dollars à 31 cents. C'est la tragédie : 5 000 employés sont licenciés et 20 000 perdent leur retraite.[2]

C'est ainsi que ENRON, la puissante société de courtage en énergie est désormais synonyme de l'une des plus grandes escroqueries mondiales réalisées au détriment des employés et des petits actionnaires.

1.1.2 Scandales WORLDCOM :

L'affaire ENRON avait jeté un doute sur les comptes de toutes les entreprises, faisant craindre le pire et le pire arrive. La fraude comptable dévoilée au terme d'une enquête interne par la direction de WORLDCOM porte en effet sur le montant record de 3,85 milliards de dollars au cours d'une période couvrant l'année 2001 et le premier trimestre 2002.

WORLDCOM était une entreprise de télécommunication américaine fondée en 1989, qui a fait une faillite retentissante en 2002.Le deuxième opérateur longue distance américain a ainsi reconnu que sans ces manipulations comptables, il aurait dû annoncer des pertes en 2001 au lieu d'un profit de 1,4 milliard de dollars, et un résultat également négatif au premier trimestre 2002 au lieu de revendiquer un bénéfice de 130 millions de dollars. Coupable d'avoir organisé ces irrégularités, le directeur financier Scott D. Sullivan a été licencié plus 17.000 de ses salarié Soit 20% de ses effectifs.

---

de ses comptes dans un sens plus favorable à ses attentes et à rassurer le public. Souvent la comptabilité créative s'assimile à de la fraude fiscale.

[1] www.etudier.com/dissertations/Le-Scandale-Enron-Impact-Sur-l-Audit,consulté le 11/03/2018 à 16 h

[2] https://www.vimeo.com, (publier le 08/04/2013, consulté le 11/03/2018 à 22 h)

La technique utilisée par le directeur financier est un grand classique du maquillage des comptes. Elle a consisté à enregistrer de pures dépenses d'exploitation comme la maintenance de réseau en tant que des dépenses d'investissement. Une affectation contraire aux règles comptables GAAP mais qui permet de réduire les dépenses du compte d'exploitation et donc d'augmenter le cash flow.

Son cabinet d'audit était d'ailleurs Arthur Andersen, c'est à dire celui qui a couvert les irrégularités comptables d'ENRON. Ces affaires sont, sans aucun doute particulièrement significatives des effets d'une dérèglementation et des excès que peut engendrer le marché, car la plupart des pratiques comptables qui sont au centre de ces scandales financiers sont généralisées et tout à fait légales. C'est ce qui a démontré l'existence de failles dans la réglementation, lesquelles ont pu être exploité par ces entreprises afin de maquiller leurs états financiers.

D'ailleurs C'est pour cette raison, que le monde a vu naitre de nouvelles lois et règles comptables afin de mieux encadrer la profession d'auditeur et d'assurer une meilleure transparence des comptes, notamment la loi SARBANES-Oxley, les nouvelles règles comptables IAS-IFRS.

1.2 La loi SARBANES-Oxley (Loi SOX) :

La loi SARBANES-Oxley, adoptée aux États-Unis en juillet 2002, est venue contrer cette crise majeure de confiance et de pratiques frauduleuses.[1]

L'objectif de cette loi est de réduire les fraudes et les conflits d'intérêts d'une part, et d'augmenter la transparence financière et la confiance publique dans les marchés, d'autre part. En effet, SARBANES-Oxley vise à renforcer l'indépendance des auditeurs, et le contrôle interne et la gestion des risques et de créer des pénalités de fraudes comptables suffisamment dissuasives.[2]

En ce qui concerne de comptes, elle prévoit :

- La création d'un organe indépendant de supervision des auditeurs externes : le Public COMPANY OVERSIGHT BOARD (PCAOB) ;[3]

[1] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, p531.
[2] Idem P532.
[3] MOLINARI.M, Audit financier et contrôle interne, Revue française de gestion, Lavoisier, Paris, 2003.

- Le renforcement de l'indépendance des auditeurs. Elle stipule, notamment, l'interdiction de fournir par les cabinets d'audit des prestations supplémentaires à « valeur ajoutée » à leur client, y compris les services d'actuariat, juridiques et des services supplémentaires tels que la consultation ou sans rapport avec leur travail de vérification ;
- La certification par les auditeurs externes de l'exactitude du rapport élaboré par le management sur la conception, la mise en œuvre et l'efficacité de la structure et des procédures de contrôle interne concernant le REPORTING financier.

Le SARBANES-Oxley ACT est de portée internationale. En effet, il s'applique à toutes les entreprises cotées à la Bourse de New York.[1]

1.3 La loi de sécurité financière (LSF) :

La France a adopté le 1er Août 2003 la loi n° 2003-706, dite « Loi de Sécurité Financière ». Selon les autorités françaises, la Loi de Sécurité Financière (LSF) se veut, **«** une réponse à la fois politique et technique à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance **»** à la suite des divers scandales financiers et de l'effondrement de grandes entreprises multinationales.[2]

La Loi de Sécurité Financière (LSF) a pour objectifs :

- Une réduction des sources de conflits d'intérêts ;
- Un renforcement des obligations d'information ;
- Un renforcement du contrôle interne. [3]

Au final, il convient de préciser que la loi de sécurité financière a été fortement inspirée de la loi américaine SARBANES-Oxley ACT.

[1]BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, p532.
[2] http://www.i-expertcomptable.com/lsf/, publié le 12/12/2012, consulté le 11/04/2018 à 18h
[3] NASIRI.M, L'audit de Fraude et la délinquance financière, Edition EMERIT, Paris, 2012, P110.

1.4 Loi n°10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'Expert comptable, de Commissaire aux comptes et Comptable agrée :

En Algérie, la profession de commissaire aux comptes est régie par une panoplie d'articles répartis sur plusieurs textes législatifs et réglementaires parus sur une période relativement longue.[1]

La promulgation de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, reconnue des difficultés d'application. Notamment, les bouleversements qu'a rencontré la profession autant que la remise de l'organisation de la profession sous la tutelle des autorités publics (ministère des finances), l'arrêt de la délivrance de l'agrément de l'expert comptable depuis l'année 2002 jusqu'à l'an 2013, ainsi que les changements radicaux portés par cette loi notamment en matière de la formation des stagiaires des trois professions, qui doivent remplir les conditions suivantes :

1-être de nationalité algérienne ;

2-être titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de ces professions :

- être titulaire pour la profession d'expert comptable, du diplôme algérien d'expertise comptable ou d'un titre reconnu équivalent ;
- être titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
- être titulaire, pour la profession de comptable agréé, du diplôme algérien de comptable ou d'un titre permettant l'exercice de la profession **;**

3- jouir de tous les droits civiques ;

4-ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;

5-être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables ou de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou celui de l'organisation nationale des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi ;

6-prêter le serment prévu à l'article 7 de la loi 10-01 ;[2]

---

[1] KHOUATRA.D et MERHOUM.M, Élaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme :Intérêt du cadre théorique de la tétra normalisation.

[2] Article 8 de la loi 10-01, Op.cit.

De plus, cette loi instaure une autorité de contrôle indépendante avec la création du conseil national du commissariat aux comptes (CNC) et redéfinit les contours de l'exercice légal du commissariat aux comptes. Elle s'intéresse aux domaines de la gouvernance dans les sociétés, aux conditions liées à l'exercice en réseau et apporte des précisions sur la nature des liens personnels, financiers et professionnels que l'auditeur ne peut avoir avec l'entreprise qu'il contrôle. [1]

2- Les organismes de normalisation

2.1 IFAC

L'IFAC (International FEDERATION of ACCOUNTANTS) est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. L'IFAC est à l'origine des normes ISA (International Standards of AUDITING). Les normes ISA ont été élaborées pour le secteur privé, mais définissent des principes de base, pratiques et procédures utilisables pour tous les audits financiers, qu'ils soient pratiqués dans le secteur privé ou dans le secteur public. L'IFAC souhaite notamment étendre aux organismes publics le champ d'application de ses normes, ce pourquoi elle bénéficie de la collaboration de l'INTOSAI (International ORGANIZATION of SUPREME Audit Institution) qui a entrepris de réviser ses normes de contrôle et de publier des guides pratiques (Practice Guides) destinés à compléter les normes ISA.[2]

International Audit and Assurance Standards Board (IAASB):

L'IAASB est l'organe normalisateur indépendant au sein de (IFAC). L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications applicables par l'ensemble des professionnels comptables selon un processus de normalisation. L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession à l'échelle mondiale.[3]

[1]BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, Op.cit, p531.
[2] Marine Portal, La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics : Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France, P6.
[3] Norme ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance.

2.2 Le conseil national de la comptabilité

Le législateur Algérien a promulgué la constitution de différents organismes qui ont pour but de régenter et organiser les professions de commissaire aux comptes d'expert comptable et de comptable agrée, cela par le biais de la loi 10-01. Le conseil national de la comptabilité « CNC » est le premier organisme chargé du suivie et l'organisation de la profession, et ce, sous la tutelle du ministère des finances. En outre la ladite loi a également instauré trois autres organismes pour chacune des trois professions son dénommés le conseil national de l'ordre national des experts comptables, le conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes, le conseil national de l'organisation nationale des comptables agréés, ces trois organismes dûment administrés sous la tutelle du CNC.[1]

Par ailleurs, le Conseil National de la Comptabilité est installé depuis Mars1998, a pour objet essentiellement : la coordination et la synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptables et des applications y afférentes. Il peut aussi connaître de toutes questions se rapportant à la normalisation comptable et à l'application des normes. Il peut être consulté par les commissions des assemblées élues, les organismes, sociétés ou personnes intéressés par ses travaux. [2]

Le conseil est un organe consultatif et de régulation à caractère administratif et à vocation interministériel et interprofessionnel. Le Conseil National de la Comptabilité a connu, durant l'exercice 2006, plusieurs activités liées à son objet. Ces activités sont deux ordres : techniques et administratives.[3]

3- les normes internationales d'audit (ISA) et les normes algériennes d'audit (NAA) :

En vue de l'évolution constante des structures économiques, l'audit a connu une évolution, qui s'articule autour d'une démarche règlementée et structurée par des référentiels internationaux et nationaux notamment les normes ISA et NAA.

3.1 Les normes internationales d'audit (ISA) :

La normalisation internationale d'audit est l'œuvre de l'International AUDITING Practices COMMITTEE (IAPC) issue de l' IFAC fondée en 1977 à la suite d'un accord

[1] P.CHEROUATI .K, l'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algérie.
[2] http://www.cnc.dz/presentation.asp (publier le 22/06/2015 consulté le 17/03/2018 à 13 h.

[3] Idem.

signé par soixante trois (63) organisations professionnelles d'experts comptables représentant quarante neuf (49) pays. [1]

L'IAPC est chargée d'élaborer et de publier des normes destinées à harmoniser les pratiques d'audit et à favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer des services uniformes et de haute qualité. Elle s'efforce d'émettre des ISA qui soient reconnues au plan international. Néanmoins, les réglementations nationales (textes législatifs, directives ou recommandations locales) peuvent induire à des divergences dans les pratiques nationales d'audit par rapport au référentiel international.[2]

Les premières normes (ou recommandations) d'audit de l'IFAC ont été publiées dès le début des années 1980 et font l'objet d'une mise à jour permanente dans l'objectif d'améliorer la qualité des pratiques d'audit et de réduire les divergences entre les approches d'audit nationales issues de cultures comptables différentes.[3]

3.2 Les normes Algériennes d'audit (NAA) :

L'Algérie, qui empruntait depuis déjà quelques années un long processus de mutation de son économie, ne pouvait rester à l'écart de cette révolution que connaissait le monde. Elle fini par prendre la résolution de faire migrer de manière radical son système comptable de l'époque (PCN) vers un système comptable et financier apte à répondre aux nouvelles exigences de l'économie locale qui était en plein processus d'ouverture ainsi que celles requises par les investissements étrangers.

En effet, les dernières lois relatives au système comptable et financier (SCF) (loi du 07-11 du 25-11-2007) ainsi que la loi relative à l'organisation de la profession comptable (loi 10-01 du 29-06-2010) qui ont pour but de s'harmoniser aux référentiels internationaux, ne peuvent qu'en témoigner de la volonté du législateur algérien à mettre le système comptable algérien aux rangs des exigences mondiale.

Le système comptable et financier (SCF) fût décrété en 2007 et pris effet le 01 janvier 2010. Il était fondamentalement inspiré du référentiel international et ces normes IAS/IFRS. Ainsi l'économie algérienne marque une étape importante dans le

[1]ZARROUK.R, Étude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit «ISA» en Tunisie, 2010, P 4.
[2] Idem, P5
[3] Ibid, PP 5 :6.

développement de son système comptable. Mais en réalité, la révolution vient de la décision 02 du 4 février 2016 du ministère des Finances, donnant – enfin – naissance aux premières normes algériennes d'audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'IFAC. Il s'agit de la norme 210 qui traite les "Accords sur les termes des missions d'audit". Depuis, douze normes ont été établies.[1]

Tableau N°3 : Les normes algériennes d'audit

Décision	**N° norme**	Objet
Décision N°02 du 04 février 2016	NAA-210	Accord sur les termes des missions d'audit
	NAA-505	Confirmations externes
	NAA-560	Événements postérieurs à la clôture
	NAA-580	Déclarations écrites
Décision N° 150 du 11 octobre 2016	NAA-300	Planification d'un audit d'États financiers
	NAA-500	Éléments probants
	NAA-510	Missions d'audit initiales solde d'ouverture
	NAA-700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des États financiers
Décision N°23 du 15 mars 2017	NAA-520	Procédures analytiques
	NAA-570	Continuité de l'exploitation
	NAA-610	Utilisation des travaux des auditeurs internes
	NAA-620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Source : réalisé par nos soins sur la base des décisions N°02 du 04 février 2016 , N°150 du 11 octobre 2016 et N°23 du 15 mars 2017.

Par comparaison aux normes ISA, on constate que chacune de ces NAA a le même numéro et le même intitulé que la norme ISA dont elle s'inspire.

Au final, il parait claire que ce projet de normalisation est d'une importance capitale, et que pour l'instant n'est qu'à son début. Toutefois et sans l'ombre d'un doute, ceci représente un grand pas vers l'avant dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui jusqu'à cette date, n'avaient pas de normes officielles leurs servant de référentiel et leur assurant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

[1]WAHAB. M**,** Le défi de s'adapter aux normes, Liberté-Algérie, 2018.

Conclusion

Nous avons pu voir que l'audit en général, et l'audit légal en particulier, est devenu un concept fondamental dans le domaine de l'entreprise. Depuis les grands sinistres financiers, l'audit s'est considérablement modifié. Un changement nécessaire pour s'adapter aux évolutions de l'économie et de la société. Où l'auditeur s'affirme en effet, comme un véritable partenaire sécuritaire, dont la mission contribue à la réussite et à la pérennité de ses clients.

L'exercice de l'audit légal est confié à la personne du commissaire aux comptes. Sa pratique est soumise à des textes réglementaires qui traitent simultanément du statut du commissaire aux comptes, de sa nomination jusqu'à qu'à la fin de sa mission, et de la démarche de mise en œuvre de cet audit.

Les organismes et institutions publiques l'ont bien compris et ont dû prendre les devants pour renforcer le rôle de l'audit légal, ils se sont lancer dans l'élaboration de référentiels standardisés afin de répondre aux exigences mondiales, à travers la mise en place de normes soutenues et fondées sur des textes qui définissent les méthodologies de travail de l'auditeur.

En Algérie, cette profession a longtemps été stigmatisée en vue de sa rigidité et du manque de formation, mais elle a vite tourné de cap en se hissant dans les conformités internationales notamment les normes IAS/IFRS, les normes ISA.

Chapitre 2 : Le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes

Chapitre 2 : Le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes

Introduction :

Exerçant un métier à risque par excellence, le commissaire aux comptes doit identifier pour chacune des phases de la mission les risques associés afin de définir les règles et outils pour les gérer et les contrôler. Pour ce faire, il doit s'appuyer non seulement sur ses compétences techniques mais également sur ses valeurs et vertus professionnelles.

La mise en œuvre de l'audit repose sur un nombre de concept et de technique qui sont définis dans le cadre des normes d'audit. Les contenus des normes nationales d'audit des différents pays ont fortement convergé sous l'effet des efforts de normalisation internationale.

Dans ce deuxième chapitre, nous allons présenter les aspects théoriques du déroulement d'une mission de commissariat aux comptes, les principales étapes à suivre, le programme, les moyens à utiliser, les travaux à réaliser, les techniques de contrôle, finalement le rapport du commissaire aux comptes. Tout en se référent aux lois et réglementations en vigueur.

La démarche que nous allons suivre peut être schématisé comme suit :[1]

- ✓ Prise de connaissance et compréhension de l'entité.
- ✓ Évaluation du contrôle interne.
- ✓ Révision des comptes.
- ✓ Finalisation et rapport d'audit.

[1] LEFEBVRE.F, Mémento d'audit et de commissariat aux comptes, édition Francis Lefebvre, Paris, 2017, PP.29-70.

Section 1 : La mise en œuvre de la mission et évaluation du contrôle interne

1-La mise en œuvre de la mission

L'aboutissement de la mission du commissaire aux comptes est la rédaction d'un rapport exprimant une opinion sur les comptes. Pour cela, l'auditeur suit une démarche représentée comme suit :

1.1 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement :

L'audit légal n'est efficace qu'une fois adapté aux spécificités et particularités de l'entreprise contrôlée. Il en résulte, alors, la nécessité d'acquérir une connaissance et une compréhension réelle de l'activité de l'entreprise et de son environnement général ainsi que les spécificités de son organisation. Le commissaire aux comptes doit donc prendre connaissance de l'entreprise et de son environnement, d'élément de contrôle interne pertinent pour l'audit. Cette étape sera sanctionnée par l'élaboration d'un plan de mission ainsi que l'établissement d'une lettre de mission d'audit.

En effet, la prise de connaissance de l'entité et de son environnement est une étape fondamentale dans la démarche générale de l'audit, car elle permet à l'auditeur de réunir toutes les informations générales sur l'entreprise, en effet ce dernier ne cherche pas encore à fonder son opinion mais à collecter un maximum d'informations sur l'entreprise et son environnement afin de détecter l'existence des risques pour orienter sa mission. L'auditeur dispose des moyens décrits ci-après pour acquérir les informations nécessaires à la prise de connaissance :

Entretiens avec le personnel de l'entreprise :

En fonction des entretiens effectués avec le personnel de la direction et les responsables des différents services l'auditeur décide s'il doit s'adresser à un niveau hiérarchique inférieur pour obtenir une meilleure compréhension des activités et des systèmes de l'entreprise.[1]

Documentation interne et externe :

La documentation interne et externe comprend l'ensemble des documents financiers et une variété d'autres documents, notamment, les statuts, les manuels de procédures, note de

[1] WHANNOU.S, Audit comptable et financier, édition DUNOD, Paris, 2012, P21.

services, les procès-verbaux, les rapports d'audit interne, on peut trouver des rapports de contrôle effectués par des tiers : auditeurs externes, contrôleurs fiscaux et sociaux.

Visites des locaux :

La visite des locaux (lieu de production, et de stockage, services administratifs et comptables….) permet d'obtenir des informations concrètes sur le fonctionnement de l'entreprise autrement que par les documents et information orales. L'auditeur doit acquérir une compréhension :[1]

a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable ;

b) de la nature de l'entité, y compris :

- ses activités ;
- le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité ;
- les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité ;
- son organisation interne et ses modes de financement, pour pouvoir comprendre les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ;

c) du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité ;

d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ;

e) de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité.

[1] La norme ISA 315 (révisée) : compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, paragraphe1, 2012, P6.

Information recherchées :

Tableau N°4 : Informations recherchées lors de la prise de connaissance générale

Nature d'activité	Production, revente en état, services
Principaux partenaires	Principaux Client, fournisseurs, concurrents, banques, assurances
Secteur d'activité	Environnement économique du secteur, place sur le marché et concurrence, réglementation particulière
Structure de l'entreprise (groupe)	Implantation géographique, actionnariat, activité des filiales et opérations intra-groupe, périmètre de consolidation
Politiques	Commercial, financière, sociale, perspective de développement
Pratiques comptables	Méthode d'amortissement, méthode d'évaluation des stocks, régime fiscal méthode de consolidation.
Délais	En matière de production de l'information financière et des informations de gestion

Source : élaboré par nos soins sur la base de La norme ISA 315 (révisée) : compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives

L'ensemble des informations de toute nature, réunies lors de la phase de prise de connaissance de l'entreprise et d'orientation générale de la mission, fait l'objet d'une analyse dont les résultats doivent être formalisés et synthétisées pour être plus rapidement et facilement utilisables et notamment pour mettre en évidence les zones de risques qui ont été décelées.

1.2 La planification de la mission :

Selon la norme ISA300 : « L'auditeur doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace **».** Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux d'audit. L'auditeur se base sur les éléments recueillis lors de l'étape de prise de connaissance et des jugements qu'il a pu en tirer quant aux risques d'anomalies au sein des comptes de l'entité. Son établissement n'est pas définitif et pourra faire l'objet de modification lors d'étapes postérieurs.[1]

[1] ALAIN.M, Audit et commissariat aux comptes, édition e-thèque, Paris, 2014, p110.

Le plan de mission doit en règle générales comporter les informations suivantes [1] :

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

En fonction de la stratégie définie, l'auditeur organise le déroulement des travaux dans l'espace et dans le temps et compte tenu des difficultés de la mission :

-Choix des collaborateurs en fonction de leur niveau d'expérience,

-Date et lieu d'intervention,

-Temps nécessaire et délais,

-Coordination avec les autres intervenants (expert-comptable, conseiller juridique, fiscaliste…).

Le programme de travail une fois élaboré par le chargé de mission doit être communiqué à l'ensemble de l'équipe afin de permettre à chaque collaborateur de mieux comprendre le travail qui lui a été confié.

De plus bien préparée, cette organisation facilite généralement la discussion du budget avec l'entreprise car elle permet de mieux justifier le bien-fondé du nombre d'heures nécessaires à la réalisation des travaux.

[1]EMMERICH.JP, LEJEUNE.G, Op.cit., P92.

1.3 La Lettre de mission

Après avoir pris connaissance de l'entreprise, et avoir planifié sa mission, le commissaire aux comptes consigne les termes et conditions de ses interventions dans une lettre de mission élaborée par le commissaire aux comptes la première année de son mandat.

Selon les deux premiers articles de NAA 210, le commissaire aux comptes doit convenir avec la direction les termes de la mission d'audit, que ce soit un audit historique des états financiers complet ou partiel ainsi que les missions connexes.

Les articles 5 et 6 de la même norme stipulent que l'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies et confirmées et que les termes et les conditions de la mission d'audit se sont fait d'un commun accord avec le management.

Principaux termes de la mission d'audit.

Une lettre de mission d'audit doit contenir :

-L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit.

-Les responsabilités de l'auditeur et celles de la direction.

-L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;

-Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur,

-La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement.

-Le planning et la réalisation de l'audit.[1]

Modification des termes de la mission dans le cadre d'une mission d'audit contractuel :

Selon les articles 14 et 15 de la NAA 210, la modification des termes de la mission d'audit ne doit se faire que s'il existe un motif raisonnable de le faire. Par exemple, une limitation de la mission d'audit par la direction ne peut être demandée si celle-ci a pour finalité d'éviter d'obtenir une opinion avec réserve sur certains aspects.

Dans le cas où l'auditeur est accepte une modification des termes de la mission d'audit, en une mission d'audit limitée ou un service connexe, il doit convenir avec la direction des nouveaux termes et les consigner dans une autre lettre de mission.

[1] Article 9 de la norme NAA 210 Accord sur les termes des missions d'audit.

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit initiale, il doit Se démettre de la mission d'audit et déterminer s'il existe une quelconque obligation, soit contractuelle ou autre, de rendre compte des circonstances à d'autres tiers, tels que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.[1]

Selon les articles 11 et 12 des NAA 210, lors de sa première année de mission l'auditeur établie une lettre de mission initiale qui peut être modifiée ou reformulée dans les exercices suivants s'il rencontre des problèmes lors de son intervention, ou s'il y a des changements au niveaux des organes de direction ou bien encore, s'il est constaté une évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entité.

L'article 13 de la dite norme, rajoute que les éléments révisés peuvent être intégrés soit dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

La lettre de mission dans le cas d'un audit conjoint :

Dans le cas d'audits conjoints, l'article 18 de la NAA 210, laisse le choix aux auditeurs d'établir soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles. Dans le cas d'une lettre de mission commune, l'article 19 de la même norme précise que la lettre de mission doit contenir une mention sur la répartition des travaux entre les auditeurs et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux.

La lettre de mission dans le cas d'un audit de la société mère et ses filiales :

Dans le cas où l'auditeur cumule la certification des comptes d'une entité et de sa/ ses filiale(s), il peut établir une seule et même lettre de mission[2]. Lorsque l'auditeur choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.[3]

---

[1] Article 17 NAA 210, Accord sur les termes des missions d'audit
[2] Article 20 NAA 210, idem
[3] Article 21 NAA 210, opcit

2- Examen et évaluation du contrôle interne

A la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines. La loi SOX a renforce les obligations en matière d'information sur le contrôle interne, pour toutes les entreprises cotées à la bourse de New York.
La section 404 stipule que ces sociétés doivent émettre un rapport sur le contrôle interne lié au REPORTING financier, affirmant que la direction est responsable d'une structure de contrôle interne adéquate, et contenant une évaluation par le management de l'efficacité du dispositif et des procédures de contrôle interne.

La section 302 de la même loi précise que la direction générale et le directeur financier sont directement responsables de l'exactitude, de la documentation et de la publication des documents financiers, ainsi que de la structure de contrôle interne.

Selon la section 404, les auditeurs externes doivent certifier l'exactitude du rapport élaboré par le management sur la conception, la mise en œuvre et l'efficacité de la structure et des procédures de contrôle interne concernant le REPORTING financier.[1]

En France, la loi de sécurité financière (LSF) dans son article 117 crée l'obligation pour le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Appliquée à son origine à l'ensemble des sociétés anonymes, l'obligation pour le président du conseil d'administration ou de surveillance d'établir un rapport a été limitée, en juillet 2005, par la Loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (Loi Breton) aux seules sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne. Cette obligation s'applique également aux sociétés en commandite par actions APE.[2]

En Algérie, l'article 23 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, stipule que parmi ses missions, le commissaire aux comptes doit donner un avis sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant.

[1]BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, op.cit, pp 562 :563.
[2] Idem, PP563 :564

2.1 Définition du contrôle interne

Définition 1 :« Le contrôle interne est le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables ».[1]

Définition 2 :« Un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyen, de comportement, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui contribue à la maitrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et doit lui permettre de prendre en compte de manière approprié les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité ».[2]

Définition 3 : « Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maitrise de la gestion de l'entreprise. »[3]

Finalement, le contrôle interne est l'ensemble des procédures et processus et systèmes de contrôle mis en place par la direction afin d'assurer la sécurité et la bonne utilisation de ses ressources.

2.2 Les objectifs du contrôle interne

Auditer une entreprise ou un service, c'est avant tout, écouter les différents acteurs pour comprendre et faire comprendre le système en place ou à mettre en place[4]. Ceci dit 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

[1] La norme ISA 315 (révisée) : compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, paragraphe6, 2012, P4.
[2] Le cadre de référence de l'AMF.
[3] BENDICT. G et KERVEL. R, Op.cit, P17.
[4] GRAND.B, VERDALLE.B, Audit comptable et financier, édition ECONOMICA, Paris, 2006, P20.

significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers.[1]

Les objectifs essentiels du contrôle interne :[2]

-Le respect des politiques de gestion ;

-La sauvegarde des actifs ;

-La prévention et la détection des fraudes et erreurs ;

-L'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables

-L'établissement, en temps voulu, d'informations comptables et financières fiables.

2.3 La prise de connaissance par le commissaire aux comptes du contrôle interne

La prise de connaissance du contrôle interne permet à l'auditeur de comprendre l'organisation générale de l'entreprise en matière de saisie, enregistrement et contrôle des données financières. Pour se faire l'auditeur dispose des techniques suivantes :[3]

- ✓ **Les questionnaires descriptifs :** Les questionnaires permettent à l'auditeur, grâce à un grand nombre d'interrogations précises ; de déceler les forces et les faiblesses du contrôle interne. Les questions sont souvent fermées et les réponses aux différentes questions se font par OUI ou NON ou N/A.[4]
- ✓ **La description narrative :** à laquelle on donne traditionnellement le nom de mémorandum. L'auditeur fait la synthèse écrite des entretiens qu'il a avec les responsables intéressés et des documents qu'il a pu réunir.
- ✓ **Diagramme de circulation des documents comptable :** un diagramme est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décision, de responsabilités, d'opération sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise. Les objectifs des diagrammes de circulation est de servir de base pour les tests de conformité qui confirme l'applicabilité des procédures.[5]

[1] La norme ISA 315 (révisée) : compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, paragraphe 3, 2012, P4.
[2]OBERT.R et MAIRESSE. MP, Op.cit P510.
[3] M. ABOU EL JAOUAD : Évaluation du contrôle interne, P10 :24.
[4] HERVE.L et autres, La pratique de l'audit et contrôle interne, édition GUALINO, Paris, 2015, P41.
[5] RENARD.J, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, éditions EYROLLES, 2012, P60.

- ✓ **Tests de conformité :** Les tests de conformité (ou d'existence ou encore de réalité) ont pour objectifs de s'assurer de la bonne compréhension de la procédure par l'auditeur (une sorte d'autotest) et que la procédure décrite est conforme à la réalité.[1]
- ✓ **Les grilles d'analyse de contrôle interne** faisant ressortir les fonctions assumées par les postes de travail sont des tableaux à double entré effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonctions.[2]

2.4 Évaluation du contrôle interne :

La démarche utilisée par l'auditeur dans son appréciation du contrôle interne relatif aux principaux cycles d'opérations et éléments d'actif ou de passif qui en résultent comporte deux étapes essentielles : Premièrement, l'auditeur doit s'assurer de l'éventuelle existence du contrôle interne au sein de l'entreprise audité. Par la suite, il devra apprécier son application permanente.[3]

2.4.1 Évaluation préliminaire des procédures du contrôle interne (Appréciation de l'existence) :

L'évaluation préliminaire du contrôle interne s'appuie nécessairement sur l'existence des procédures internes.[4] Afin que l'auditeur puisse déterminer dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur l'efficacité des procédures existantes pour limiter les transactions, documents, pièces, écritures à analyser et orienter ainsi ses travaux vers l'appréciation des risques majeurs auxquels l'entreprise est exposée.

L'appréciation de l'existence des procédures du contrôle interne permet l'auditeur d'identifier les points forts du système de contrôle interne qui représentent des procédures qui minimisent les risques d'erreur ou d'irrégularité, ainsi que les points faibles du système de contrôle interne qui représentent des failles sur le plan de conception de ce dernier qui pourraient être l'origine d'erreur ou d'irrégularité.[5]

---

[1] ABOU EL JAOUAD.M, Op.cit, P 20.
[2] ABOU EL JAOUAD.M, Op.cit, P 20.
[3] OBERT.R, MAIRESSE.M, Op.cit, P531.
[4] BENDICT.G et KERVEL.R, Évaluation du contrôle interne, édition Malesherbes, Paris, P37.
[5] NOIROT.P et WALTER J, Le contrôle interne, édition Afnor, Paris, 2009, P 23.

Cette évaluation préliminaire consiste à recenser tout ce qui peut aider l'auditeur à apprécier les systèmes, et procédures conçus par l'entreprise afin d'assurer le contrôle interne, et pour ce faire l'auditeur dispose d'une panoplie de techniques on peut citer :

- ✓ **Étude visuelle** : l'auditeur peut procéder à l'observation physique afin de s'assurer de l'existence des procédures.
- ✓ **Questionnaire de contrôle interne** : c'est une liste de questions fermées que l'auditeur devra analyser les réponses pour ressortir les forces et faiblesses.

2.4.2 Évaluation finale des procédures du contrôle interne (Appréciation de la permanence) :

Après avoir identifié les forces théoriques du contrôle interne, l'auditeur doit tester si elles sont des forces réelles, c'est-à-dire s'assurer qu'en pratique les procédures conçu sont appliquées et respectées par les employés de l'entreprise auditée[1].

Par rapport aux faiblesses théoriques l'auditeur doit identifier le risque et déterminer qu'il soit probable ou potentiel, en suite les faiblesses à un taux de risque élevé vont être intégrées dans les travaux de l'auditeur et feront l'objet d'investigations poussées.

Toutefois, pour apprécier la permanence de l'applicabilité des procédures de contrôle interne l'auditeur fait appel à des tests, et parmi ceux utilisés on cite :[2]

1-Les contrôles de permanence : ils ne concernent que les points forts relevés lors de l'évaluation préliminaire et qui servent à vérifier que ces derniers sont réellement appliqués et cela d'une façon permanente.

2-Les contrôles révélateurs : ils concernent les points faibles résultant d'un défaut de conception du système de contrôle interne, ces contrôles permettent à l'auditeur de prouver que les point faibles théoriques relevés lors de l'évaluation préliminaire représentent effectivement des faiblesses pratiques.

A partir de l'identification des forces et faiblesses du système de contrôle interne l'auditeur peut désormais orienter sa mission vers les zones à risques.

[1] PIGE.B, Audit et contrôle interne, édition EMS, Paris, 2001, p86.
[2] BERNARD .F, GAYRAUD. F, ROUSSEAU. L, Contrôle interne, Edition Maxima, Paris, 2013, P50.

2.5 Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne

Les commissaires aux comptes de la société doivent établir un rapport, joint à leur rapport général, qui doit contenir leurs observations sur le les procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.[1]

Les conclusions sur l'évaluation de l'efficacité et l'existence des contrôles internes permettent d'envisager plusieurs hypothèses :

- ✓ **Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué** : dans ce cas, le risque lié au contrôle est fortement réduit ce qui allégera l'étendue des contrôles de l'auditeur.

- ✓ **Le contrôle interne est mal conçu** : ceci implique que le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé à un niveau très élevé. Par conséquent, le commissaire aux comptes devra mettre en place des procédures d'audit complémentaire.

- ✓ **Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué** : les conséquences pour le commissaire aux comptes sont les mêmes que celles d'un contrôle interne mal conçu, car le risque de survenance d'anomalies significatives est élevé.

[1] BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, Op.cit, p.

Section 2 : Contrôle des comptes

A ses origines, l'audit consistait en un examen exhaustif des transactions réalisées par l'entreprise et donnant lieu à ses états financiers. Cependant, les entreprises se sont de plus en plus développées et sont devenues très complexes, l'examen exhaustif est alors devenu irréaliste faute de temps et des coûts que ça peut engager. L'auditeur a été contraint de faire appel à une panoplie de techniques afin d'assurer le bon déroulement de la mission.

1-Les techniques du contrôle

Lors de son contrôle des comptes le commissaire aux comptes peut recourir à plusieurs techniques de contrôle, pour obtenir des éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

1.1 L'examen documentaire

L'examen documentaire consiste à examiner les documents administratifs et financiers pour se convaincre des soldes figurant dans les comptes, cet examen se fait sous le double aspect :

- **Aspect quantitatif :** Il s'agit d'une vérification arithmétique de chaque document.
- **Aspect qualitatif :** il s'agit de vérifier les imputations comptables dans toutes leurs dimensions.

1.2 Les sondages

En raison de l'impossibilité de vérifier l'exhaustivité des opérations les contrôles sont effectués par sondage car une révision intégrale suppose beaucoup de moyens et serait coûteuse[1], et en application de la norme ISA 500, qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion[2]. L'auditeur doit mettre en œuvre tous les moyens qui lui permettent d'acquérir une assurance raisonnable ; des lors, le sondage a une place primordiale dans son travail. La sélection des éléments à analyser est à la fois fondée sur

[1] BELAIBOUD.M, Guide pratique d'audit financier et comptable, édition la maison des livres, Alger, 2011, P17.
[2] Norme ISA 500, Éléments probants.

l'expérience de l'auditeur et la technique du sondage doit s'inscrire dans le cadre d'une démarche méthodique.

La norme ISA 530 a traité les sondages en audit, notamment la conception du sondage et de la sélection de l'échantillon, de la mise en œuvre de tests des contrôles et de tests de détail et de l'évaluation des résultats émanant de l'échantillon dans les contextes où l'auditeur a recours à des méthodes de sondage statistique ou non statistique.

1.3 Les procédures analytiques

L'auditeur pratique cette technique lorsqu'il cherche à analyser les tendances et évolutions des données financières, ainsi il pourra procéder à la comparaison des résultats d'une période à une autre, pour vérifier les concordances et cohérences.[1]

Le CNCC, dans ses normes de travail, cite notamment :

- l'établissement des ratios habituels d'analyse financière et leur comparaison avec ceux des exercices précédents et du secteur d'activité ;
- les comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou de données d'entreprises similaires ;
- la comparaison en pourcentage du chiffre d'affaire des différents postes du compte de résultat.

Cette technique va permettre à l'auditeur de ressortir les variations importantes et anormales qui feront objet d'investigations.

1.4 L'observation physique

Cette technique est considérée comme la plus efficace pour s'assurer de l'existence des éléments qui ont une existence physique réelle. Il s'agit d'une technique à laquelle est attachée, par nature, une force probante importante. Celle-ci s'applique le plus souvent à des biens matériels, les stocks ou les immobilisations corporelles, mais peut également trouver son application dans le contrôle d'autres éléments de l'actif, comme les espèces en caisse ou les effets de commerce. L'observation physique le plus couramment pratiquée et étant

[1] OBERT.R et MAIRESSE. MP, Op.cit, p451.

obligatoire pour le commissaire aux comptes est le contrôle de l'inventaire physique des stocks au 31/12 de l'exercice.[1]

1.5 Les confirmations

La NAA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants, par conséquent défini dans son troisième article une confirmation externe comme un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Lorsque l'auditeur a recours à cette technique, il doit conserver le contrôle sur l'information à confirmer, le choix des tiers à sélection, la conception des demandes, et la réception des réponses.

Si toutefois, la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du refus de la direction, évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.[2]

Cependant si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen des procédures d'audit alternatives, il doit en informer le management.[3]

1.6 Les comparaisons et les recoupements

Cette technique est très utilisée par les auditeurs, afin de comparer le solde d'un compte figurants dans différents documents et ceci d'un exercice à un autre d'un mois à l'autre. Car les soldes pour les mêmes comptes doivent correspondre.

2- Le Contrôle des comptes :

Après l'orientation et la planification, l'analyse des procédures de contrôle interne, l'assistance à l'inventaire, la confirmation des tiers, etc., le commissaire aux comptes procède

[1] Association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et conseil (ATH), Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, édition DUNOD, Paris, 1991, P207.
[2] Article 6, NAA505, confirmation externe.
[3] Article 7, NAA505, confirmation externe.

au contrôle proprement dit des comptes annuels ; afin d'exprimer une opinion sur la régularité la sincérité des états financiers. Pour atteindre cet objectif, il doit mettre en œuvre des contrôles qui permettent de répondre aux diverses assertions relatives aux états financiers qui assurent leur qualité, notamment :

Exhaustivité : que toutes les opérations engagées par la société ont été comptabilisées.

Existence : que les éléments inscrits dans les états financiers existent réellement.

Propriété et contrôle : s'assurer que l'entreprise est propriétaire et détient le contrôle de tous les éléments inscrit au bilan.

Évaluation et comptabilisation : s'assurer que l'évaluation et la comptabilisation des éléments inscrits au bilan ont été faites conformément au SCF.

Pour cela, il procède à une revue analytique pour vérifier les tendances et détecter le cas échéant des variations significatives devant faire l'objet d'un contrôle plus approfondi. Ainsi, il procède à l'audit aux contrôles suivants :

- Rapprochement des états comptables (bilan, balance, balance auxiliaire, etc.) ;
- Vérification sur pièces de certaines acquisitions de l'exercice ;
- Vérifier par sondages d'autres factures ;
- Rapprochement le cas échéant les données enregistrées en comptabilité avec le logiciel de gestion commerciale (notamment pour vérifier l'exhaustivité et la réalité du chiffre d'affaires, etc.) ;
- Vérifier les rapprochements bancaires et la caisse ;
- Vérifier la correcte affectation du résultat de l'exercice N-1 ;
- Vérifier l'absence ou la correcte estimation des risques relatifs aux affaires contentieuses ;
- Vérifier les données sociales (charges de personnel) ;
- Vérifier les estimations retenues par l'association ;
- Vérifier le respect des règles comptables conformément au SCF ;
- Vérifier le calcul du résultat fiscal.[1]

[1] www.commissaireauxcomptes.sarl/controle-comptes, publié le 18/03/2015, consulté le 28/05/2018

Section 3 : Finalisation de la mission

Après avoir examiné les comptes et rassemblé toutes les informations utiles. La législation en vigueur oblige le commissaire aux comptes à finaliser sa mission par l'élaboration d'un rapport dans lequel il présentera les conclusions auxquelles il est parvenu suite aux travaux et investigations effectués tout au long de sa mission.

1-Les types de rapport d'audit

Dans cette dernière étape, le commissaire aux comptes rassemble tous les renseignements nécessaires pour rédiger son rapport, dans lequel il mentionnera les contrôles effectués, les difficultés rencontrées, les ajustements à opérer sur les comptes sociaux, les faits délictueux révélés ainsi que les conclusions générales de la mission.

Ceci-dit le corps du rapport est composé de trois parties, la première liée à l'émission de l'opinion, la seconde est réservée à la justification des appréciations et la dernière consacrée pour autres vérifications et informations spécifiques.[1] On distingue deux différences formes des rapports :

1.1 Le rapport général d'audit

Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit être structuré comme suit :[2]

- Un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;
- Le destinataire du rapport ;
- Un paragraphe d'introduction mentionnant :
    - ✓ L'identification de l'entité dont les états financiers ont été audités ;
    - ✓ Les états financiers ayant fait l'objet de l'audit, le résumé des principales méthodes comptables utilisées par l'entité auditée et d'autres informations explicatives ;
    - ✓ Ainsi que la date de clôture ou la période couverte par chacun des états financiers audités.

[1] PIGE. B, comptabilité et audit, édition NATHAN, Paris, 3e édition, 2014, p427.
[2] BARATAY.C, Op.cit, PP 237-238.

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

- Adresse de l'auditeur : le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse ou l'auditeur exerce son activité.

1.2 Le rapport spécial d'audit

Le commissaire aux comptes doit donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées, par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant. Établir un rapport spécial sur les conventions réglementées, sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées, sur les avantages particuliers accordés au personnel, sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part social et aussi lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation. [1]

En effet, ces rapports permettent au commissaire aux comptes d'exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers, ce qui servira par la suite, comme moyen de preuve pour les utilisateurs de l'information financière.

2- les différents types de certification

La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.[2]

En effet, l'auditeur sur la base des diligences qu'il aura développées :[3]

- ✓ Se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ;
- ✓ Conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

[1] Alinéa 3, l'article 23, la loi n°10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
[2] Alinéa 1, l'article 25, idem.
[3] Normes algérienne d'audit 700 fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers, Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'audit (NAA 300-500-510-700).

2.1 Certification sans réserve

Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.[1]

2.2 Certification avec réserve

La certification avec réserve peut être pour désaccord ou pour limitation :

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

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

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

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.[2]

2.3 Refus de certifier

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :

[1] Article 11, NEP-700, rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.
[2] Article12, 13, 14, NEP-700, rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

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

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

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :
- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.[1]

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

3-Événements postérieurs à la clôture

Le contrôle des comptes ce déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice, cependant entre cette date et la date de publication des états financiers des événements peuvent se produire qui ont une incidence significative sur la situation financière de l'entrepris. Ce sont les événements survenus :[2]

- Entre la date d'arrêtée des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur (est la date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers. Elle doit correspondre à celle de la fin effective de mission de contrôle et ne peut être antérieure à celle de l'établissement des états financiers).

[1] Article 15, 16, 17, 18, NEP-700, rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.
[2] Norme algérienne d'audit 560, EVENEMENTS POSTERIEURS A LA COLTURE, Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algérienne d'Audit (NAA 210-505-560-580).

- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant.

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

3.1 Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur

Selon la NAA 210 portant les termes de la lettre de mission, il relève de la responsabilité de la direction d'informer l'auditeur des faits pouvant affecter les états financiers, dont celle-ci peut avoir connaissance entre la date du rapport d'audit et la date de publication des états financiers.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si les événements survenus entre la date Des états financiers et la date du rapport d'audit requièrent un ajustement des états financiers. Cependant, ces procédures d'audit doivent comprendre :[1]

- ✓ L'auditeur doit demander les informations auprès de la direction, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus par exemple, dans les cas suivants :

- De nouveaux engagements, emprunts ou garanties données ont été conclus ; ou des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées ;
- Des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs ;
- Modification du capital social ;
- Des expropriations par l'administration ou des destructions d'actifs sont survenues, par exemple par un incendie ou une inondation ;
- Des développements nouveaux concernant les passifs éventuels sont intervenus ;
- Des ajustements comptables inhabituels ont été enregistrés ou sont envisagés ;
- Des événements pertinents pour l'appréciation des estimations ou des provisions enregistrées dans les états financiers sont survenus ;

[1] Article 6 NAA 560, événements postérieurs à la clôture.

- Des événements sont survenus ou sont susceptibles de se produire qui remettraient en cause le caractère approprié des méthodes comptables suivies pour l'établissement des états financiers, par exemple des événements remettant en cause la validité du principe de continuité de l'exploitation ;

✓ La lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associer ou autres qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ;

✓ La prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture ;

Suite à la réalisation des procédures requises, l'auditeur sera en mesure d'identifier les événements nécessitant un ajustement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable et devra faire part de ses recommandations à la direction.[1]

Au final, l'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une lettre d'affirmation confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.

3.2 Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport et avant la date d'approbation des états financiers

Après la date de son rapport l'auditeur n'a pas d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers. Toutefois, si après la date de son rapport, mais avant la date d'approbation des états financiers, il a connaissance d'un fait porté à son attention par la direction qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :

✓ Déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.[1]

[1] Article 7, NAA 560, événements postérieurs à la clôture.

Dans le cas où la direction décide de modifier les états financiers, l'auditeur doit :

- ✓ Mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- ✓ Émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés.[2]

Si la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, parce que les incidences sur les états financiers sont significatives, alors :[3]

- ✓ si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, il doit modifier son opinion et ensuite transmettre son rapport ;

- ✓ si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser l'organe délibérant, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées.

- ✓ Si les états financiers sont néanmoins communiqués aux tiers sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Une consultation juridique est dans ce cas nécessaire.

3.3 Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers :

Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a aucune obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers.

[1] Article 9, NAA 560, événements postérieurs à la clôture.
[2] Article 10, NAA 560, Idem.
[3] Article 12, NAA 560, Ibid.

Conclusion

Dans ce chapitre nous nous sommes intéressés au déroulement d'une mission de commissariat aux comptes, et la démarche suivie par le commissaire aux comptes afin de formuler une opinion sur les comptes de l'entité audité, qui représente une assurance pour les utilisateurs de l'information financière sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers communiqués par cette dernière.

Toutefois, nous avons pu constater que dès la phase de l'acceptation de la mission jusqu'à la formulation de l'avis et la communication des rapports, le commissaire aux comptes suit une démarche générale qui lui sert de guide dans l'orientation de ses travaux et investigations, et qui est fortement encadrée par des règles et lois en vigueur.

Cependant, la synthèse des travaux menés par l'auditeur est une phase majeure de la mission, elle vise à s'assurer que le plan de travail a été mené à terme. Elle est, à ce titre, de la seule compétence du signataire.

Chapitre 3 : Étude pratique du déroulement d'une mission de commissariat aux comptes.

Chapitre 3 : Étude pratique du déroulement d'une mission d'audit légal

Introduction :

Lors des précédents chapitres, nous avons pu nous imprégner des fondamentaux du métier de commissariat aux comptes, des référentiels, techniques et méthodologies de travail. Malgré cela, ces concepts restent bien abstraits car les auditeurs doivent quotidiennement faire face à la multiplicité des domaines dans lesquelles les entreprises opèrent ainsi qu'à l'instabilité de l'environnement économique algérien.

A cet effet, le cabinet d'audit et de conseil PRICEWATERHOUSE COOPERS, dans lequel nous avons effectué notre stage, et durant lequel, nous avons participé à plusieurs missions de certification des comptes, a su s'imprégner une place à l'égard de la spécification de l'environnement des entreprises en matière d'audit légal. C'est ce qu'en premier lieu, nous allons découvrir dans ce chapitre : Présentation du cabinet, de son secteur et outils de travail.

En second lieu, ce chapitre traduira une première mise en situation des concepts dégagés auparavant, et dont l'objectif est de décrire les procédés d'évaluation du contrôle interne et les résultats obtenus de l'entreprise audité, auxquelles j'ai participé en collaboration avec les auditeurs du cabinet.

En dernier lieu, nous tenterons de présenter l'examen des comptes de l'entité objet de notre étude, où il sera notamment question de mettre en relief les résultats de l'évaluation suivi des recommandations proposées afin de pallier aux risques détectés.

Section 1 : Présentation du cabinet d'audit PRICEWATERHOUSE COOPERS

Dans cette première section nous allons tenter de présenter le cabinet PWC dans lequel nous avons effectué notre stage, qui a su s'imprégner une place à l'égard de la spécification de l'environnement des entreprises en matière d'audit légal.

1.1 Présentation du cabinet PWC :

Dans le monde, plus de 236 000 collaborateurs et associés travaillent au sein du réseau PWC dans 158 pays, partageant ainsi un code de conduite et doté d'une méthodologie et d'outil homogènes. Du conseil à l'expertise comptable en passant par l'audit et le conseil juridique et fiscal ; PWC se donne pour mission d'accompagner ses clients dans le développement de leurs activités.

1.2 Présentation du cabinet PWC groupe :

PRICEWATERHOUSE COOPERS est un des quatre plus grands et plus prestigieux cabinets d'audit au monde (BIG four), plus connus dernièrement sous le nom de « PWC », le cabinet détient la deuxième place mondiale derrière DELOITTE tous les deux ils sont tour à tour leader en terme de chiffre d'affaire au dernier classement DELOITTE tient la tête avec un chiffre d'affaire mondiale de 38,8 milliard de dollars et PWC avec un chiffre d'affaire de 37.7 milliard de dollars.

Présentation du cabinet PWC Algérie :

En Algérie, PWC est un cabinet d'audit et de conseil, implanté depuis 2008, à travers sa filiale de droit algérien. Qui est fondée sur le recrutement d'Algériens à tous les niveaux de compétences et dans l'ensemble des métiers. Le cabinet jouit dans le pays d'une forte notoriété en vue de sa contribution à améliorer le tissu économique.

Les entreprises algériennes étant confrontées à une externalisation accrue, une réglementation de plus en plus complexe et une forte concurrence, PRICEWATERHOUSE COOPERS a donc mis en œuvre ses connaissances et ses talents multi disciplinaires, au service des petites (startup), moyennes et grandes entreprises industrielles ou commerciales.

1.2 Organisation du cabinet PWC en Algérie :

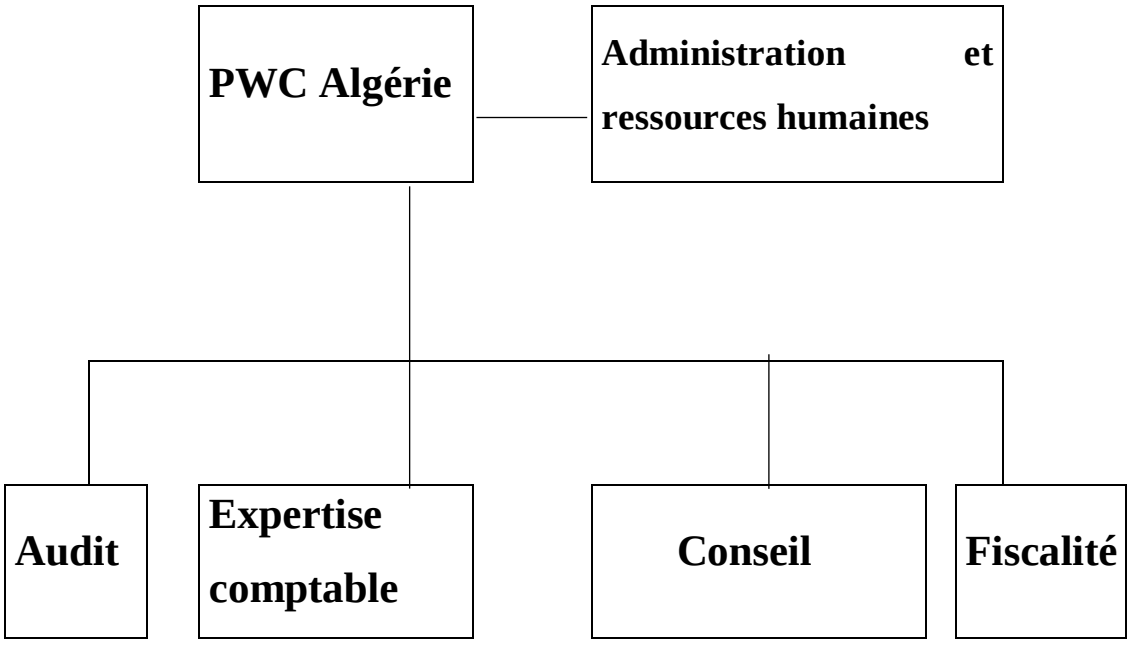
Le fonctionnement du cabinet PWC est tel que, chaque département a un mode de fonctionnement propre. Ils travaillent en collaboration avec le service Administratif et financier. La durée hebdomadaire de travail est de 40 heures.

Le bureau compte environ 70 collaborateurs recrutés selon les critères en vigueur dans le réseau international. Tous bénéficient d'une formation continue selon les programmes de perfectionnement organisés en Afrique et en France.

Organigramme du cabinet PWC Algérie

Le cabinet est divisé en 4 principaux pôles d'intervention, cependant il a une politique organisationnelle commune à tous les pôles d'intervention.

Figure N° 2 : **Organigramme du cabinet PWC Algérie**



Source : Administration et ressources humaines

1.3 Présentation du service d'audit :

Le service audit assure les missions d'audit légal et contractuel, des fonctions qui requirent de l'expérience et de la spécialisation, à ce titre le cabinet organise son service en plusieurs grades assurant chacun des tâches bien spécifiques :

- **Sénior Manager** : est la personne qui valide le travail effectué par l'ensemble des membres de l'équipe et notamment celui de son senior en charge de la mission ;
- **Manager :** supervise le travail des auditeurs sous sa coupe, il est responsable de la bonne cohésion du groupe, la bonne conduite de la mission et du respect des deadlines ;
- **Auditeur Senior :** c'est le bras droit du manager, la personne en charge de l'accomplissement des tâches complexes et sensibles de la mission.
- **Auditeur Junior** : est à son tour le bras droit de l'auditeur senior, l'assiste dans son travail.
- **Auditeur stagiaire :** le cabinet a une politique de recrutement particulière, l'ensemble des auditeurs doivent effectuer un stage pratique de minimum 3 mois afin de se familiariser avec le métier et la méthodologie PWC.

Section 2 : La mise en œuvre de la mission et évaluation du contrôle interne

1-Acceptation et maintien de la mission

Dès lors que les auditeurs sont staffés sur une mission, ils reçoivent un mail du manager qui regroupe toutes les conditions d'indépendance de chaque membre de l'équipe vis-à-vis de l'entreprise à auditée, par un seul click ils confirment leur indépendance, c'est à cet instant qu'ils auront accès à la base sur AURA.

AURA est un logiciel conçu et développé par PWC pour gérer les bases de données d'audit, qui regroupe tous les papiers de travail et les travaux effectués dans les exercices précédents. Ce qui permettra à un nouveau membre de s'adapter rapidement en consultant les travaux déjà effectuer soit à l'intérim ou bien dans les exercices antérieurs. Car PWC adopte une politique de rotation des équipes d'audit, afin de former les auditeurs dans des secteurs d'activité différents et à des tailles d'entreprises différentes.

Lettre de mission :

Une fois que le commissaire aux comptes a accepté la mission, le chargé de la mission doit consigner les termes et conditions de son intervention dans une lettre de mission. Cette dernière est destinée à prévenir tout malentendu ou litiges sur les termes et conditions de la mission conformément à la NAA 210.

Planification de la mission :

La planification des missions ce fait par les managers sur un logiciel nommé RETAIN WALL CHART que chaque auditeur peut consulter sur son PC portable pour connaitre sur quelle mission il serra staffé pour les jours voir semaines à venir et qui seront les membres de l'équipe, car ce logiciel permet de donner une vision globale sur le planning de tout le staff d'audit.

L'équipe d'audit est composé de manager, sénior2, junior 2, junior 1, stagiaire. Cette composition change d'une mission à une autre.

2-Prise de connaissance générale de l'entreprise X et de son environnement :

Lors de cette phase l'équipe d'audit collecte les informations générales sur l'entité auditée et la synthétise sous forme de tableaux qui seront documentés sur la base AURA dans la section renseignements généraux.

Tableau N°5 : Information générale sur la société X.

Dénomination sociale	X
Forme juridique	SARL
Objet social	Transport international
	Courtiers maritimes, affrètement maritime
	Transit et consignation
	Manutention
Date de clôture de l'exercice	31/12/2017
N° RC	
Code NIF	
NIS	
Adresse du siège social	
Numéro de téléphone	
Adresse site Web / e-mail	

Source : Élaboré par nos soins sur la base Aura.

Structure du capital social :

Le capital social est constitué de 30 000 parts, à une valeur nominale 1000 DZD chacune. Ces dernières sont répartis comme suit :

-29 999 parts attribuées à la société mère.

-1 part social est au nom du Directeur général.

La SARL X détient du capital de la joint-venture Y à hauteur de 49% (actionnaire majoritaire) soit 490 K DZD.

2.1 Collecte des documents interne à la société

Le chargé de mission envoie un e-mail aux principaux interlocuteurs (RAF, DFC, DG) dans la société, dans lequel il précise la date d'intervention de l'équipe d'audit et profite de la même occasion de demander la préparation des documents essentiels pour le déroulement de la mission, à savoir :

Tableau N°6 : Les documents internes collectés.

Documents requis
États financiers au 31.12.2017
Balance générale au 31.12.2017 sous format Excel
Grand livre au 31.12.2017 sous format Excel
Statuts de l'entreprise
Registre de commerce
Attestation de dépôt des comptes sociaux CNRC
Rapport du commissaire aux comptes des trois derniers exercices
Rapports des auditeurs internes
Procédures écrites (immobilisations, stock…etc.)
Procédures d'arrêté des comptes (si existant)

Source : Service Audit.

2.2 Entretien avec les dirigeants et personnel

Nous avons effectué des entretiens avec les dirigeants, les principaux cadre et personnel de la société afin d'obtenir les explications sur les écarts constatés et les anomalies relevées sur l'ensemble des sections (paie, taxe, immobilisation, chiffre d'affaire, Charges constatées d'avance, Trésorerie)

Tableau N° 7 : Liste des principaux interlocuteurs dans la société X.

	Fonction
Principaux collaborateurs de la direction :	Directeur général
Principaux collaborateurs du service comptabilité	Responsable administratif et financier
	Chef comptable

Source : Élaboré par nos soins sur la base Aura.

3- Les points faibles du système de contrôle interne :

3.1 Procédure Comptable :

Anomalie : Documentation de la procédure comptable

La société ne dispose pas d'une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale*.

*): Art 7 du décret exécutif n° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques stipule que : « Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établie par l'entité en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement. Cette documentation est conservée et maintenue avec les mises à jour aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte»

Recommandations :

Nous recommandons à l'entreprise de matérialiser une procédure comptable conforme à l'article 7 du décret exécutif N° 09-110

3.2 Processus fournisseurs :

Anomalie : Séparation des tâches

Lors de la revue du processus fournisseurs, nous constatons qu'il n'existe pas de procédure matérialisée (écrite), claire définissant le rôle et les tâches de chaque intervenant.
Nous notons une incompatibilité des tâches que peut remplir un chargé de dossier (chef des opérations); Ce dernier peut être amené à effectuer les fonctions suivantes :

- Sélection des fournisseurs en gré à gré ;
- Suivi des prestations et facturation ;
- Validation des paiements.

L'incompatibilité des tâches précédemment énumérées présente indéniablement un risque d'omission, de fraude et/ou d'erreurs.

Risques et impactes financiers :

Erreur/fraude, manipulation des données.

Recommandations :

Une séparation des tâches incompatibles (exécution/validation/revue) doit être mise en place afin de couvrir le risque de fraude et/ou erreur.

3.3 Processus revenu

Anomalie : Déclaration CA exonéré de TVA

Suite à l'exécution de la prestation commandée par le client (bon de commande), les opérateurs entament la facturation des débours et des prestations honorées conformément aux conditions contractuelles, l'inclusion de la TVA dans la facturation dépend des déclarations Oral et/ou E-mail du client, elle n'est pas justifiée par une franchise de TVA conformément aux dispositifs du code des impôts directes & taxes assimilées.

La méthodologie adoptée induit un risque de fausse déclaration du client et peut aboutir à des litiges, elle présente également un risque conséquent vis-à-vis de l'administration fiscale Fausse déclaration/ Redressement (point relevé dans la section chiffre d'affaires).

Risques et impactes financiers

Conformité légale et fiscale, contentieux client.

Recommandations :

-Nous recommandons à l'entreprise de matérialiser une procédure conforme aux dispositifs du code des impôts directs & taxes assimilées.

4-Revue succincte du système d'information :

4.1 Conformité du système d'informations

Anomalie : Conformité du système d'information :

La société ne dispose pas d'un engagement de l'éditeur du logiciel AX quant à sa conformité aux dispositions du décret exécutif N° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

Toutefois, la non-conformité du logiciel AX aux dispositions du décret exécutif n° 09-110 représentée une piste de recherche pour l'administration fiscale qui peut aboutir sur une pénalisation.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale & fiscale*.

(*) : Art 9 du décret exécutif n° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques stipule que :

« L'entité utilisatrice du logiciel doit disposer d'un engagement de l'éditeur du logiciel : Sur la conformité du logiciel aux prescriptions prévues par le présent décret ; acceptant de fournir, à la requête des agents de contrôle fiscaux ou à l'auditeur habilité par la loi, qui en feraient la demande justifiée, la documentation technique du logiciel de comptabilité».

Recommandation :

Nous recommandons à l'entreprise de se conformé aux dispositifs du décret exécutif n° 09-110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

4.2 Déversement des données :

Anomalie : Déversement des données

Au vue de la structure globale du système d'informations, nous constatons que la paie est gérée sur le logiciel PC Paie ; Le transfert de données vers AX se fait d'une manière manuelle suivant une fréquence mensuelle.

De ce fait, nous notons qu'aucun control n'a était mis en place par la société afin de s'assurer que les données uploadées de PC Paie vers AX sont complètes, exactes et reflètent les niveaux de salaire et les échelles de rémunération ainsi que toutes les données pertinentes.

Risques et impactes financiers :

Manipulation des données, paiements non autorisés ou inexacts de la masse salariale.

Recommandations :

Mise en place d'un contrôle périodique (mensuel) sur le déversement des données de PC Paie vers AX.

4.3 Écriture comptable :

Anomalie : Séparation des exercices & intangibilité et irréversibilité des écritures

La société utilise le système **AX** pour la gestion comptable, ce système ne permet pas d'effectuer des écritures post-clôture sauf autorisation par l'administrateur (groupe), par conséquent l'annulation de certaines provisions intervenues en **2016** ont étaient enregistrées sur l'exercice **2017** en contradiction avec le principe comptable de séparation des exercices et la norme d'intangibilité et d'irréversibilité des écritures induit par les dispositifs du **SCF**.

Risques et impactes financiers :

Séparation des exercices, conformité légale & fiscale*.

(*): **Art 13** du décret exécutif n° **09-110** du **7** Avril **2009** fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de Système informatiques stipule que : «Après la validation des écritures de toute période comptable, le logiciel de comptabilité ne doit permettre aucune **modification ou suppression** d'opérations……l'édition ou la réédition des états comptables».

Art 6 : Le caractère intangible ou irréversible des écritures impose aux comptabilités manuelles s'applique aux comptabilités informatiques sous forme d'une procédure de validation de toute la période comptable qui interdit toute modification ou suppression d'écriture validée».

Recommandations :

Nous recommandons à l'entreprise de se conformé à la norme d'intangibilité et d'irréversibilité des écritures et au principe de séparation des exercices induits par les dispositifs du décret°09 110 du 7 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

4.4 Calcul des marges commerciales NEXTGEN :

Anomalie : Prise en compte des frais financiers

Afin d'honorer les différents débours que peut engendrer un dossier (droit de douanes, manutention, TVA au dédouanement, transit…etc.), la société a recours à un découvert bancaire qui engendre des frais financiers conséquents. Ces frais ne sont pas pris en compte lors du calcul de la marge commerciale sur **NEXTGEN**, cela peut induire l'opérateur en erreur et donné une vision incohérente de la situation réelle (Marge Négative).

Risques et impactes financiers :

Visibilité sur les opérations de gestion, conformité légale*.

(*): Uniquement dans certains cas l'Art. 19 de la loi n° 04-02 correspondant au 23 juin 2004 fixant les règles applicables aux pratiques commerciales. « Il est interdit de revendre un bien à un prix inférieur à son prix de revient effectif…dont le prix de revente s'aligne sur celui pratiqué par les autres agents économiques, à condition qu'ils ne revendent pas en-dessous du seuil de revente à perte. »

Recommandations :

Nous recommandons à la société de paramétrer le logiciel NextGen de manière à ce que les frais financiers engendrés par les débours soient pris en compte lors du calcul de la marge commerciale.

Section 3 : Contrôle des comptes et finalisation de la mission

Dans cette troisième section nous allons présenter les anomalies relevées lors des contrôles des comptes de l'entité X suivant la méthodologie du cabinet PWC Algérie, qui consiste à découper la balance générale en plusieurs sections : Immobilisations, Clients, Paie, Trésorerie, Capitaux Propres, Fournisseurs, Impôt&taxes.

1. Contrôle des comptes :

1.1 Livres légaux

Avant toute chose, on a procédé à la vérification de l'existence et de la tenue des livres légaux conformément aux dispositions de l'article 9 à 11 du code de commerce.

Tableau N° 8 : Vérification de l'existence et de la tenue des livres légaux.

Livres et registres obligatoire	Disponibilité	Coté et paraphé	Mise à jour
Livre de paie	Non reçu	N/A	N/A
Registre des observations et mises en demeure de l'Inspection du Travail	Non reçu	N/A	N/A
Registre des congés payés	Non reçu	N/A	N/A
Registre de mouvements du personnel	Non reçu	N/A	N/A
Registre des travailleurs étrangers	Non reçu	N/A	N/A
Accidents de travail	Non reçu	N/A	N/A
Hygiène et sécurité de la médecine du travail	Non reçu	N/A	N/A
Livre journal	Non reçu	N/A	N/A
Livre d'inventaire	Non reçu	N/A	N/A

Source : Élaboré par nous même sur la base Aura

Anomalie : Mise à jour des livres légaux.

Lors de notre intervention, nous n'avons pas eu accès aux livres légaux.

Risques et impactes financiers :

Rejet de la comptabilité*, Conformité légale

L'article 43 du code des procédures fiscales précise que la tenue des livres obligatoires d'une manière non conforme aux dispositions des articles 9 à 11du code de commerce présente un motif de contrôle fiscal pouvant mener à un rejet de la comptabilité si toutefois le caractère non probant de cette dernière est démontré.

Recommandations :

Nous recommandons à la société de mettre à jour l'ensemble des livres légaux à l'occasion de la clôture 2017.

1.2 Immobilisations :

Évolution des immobilisations :

Le tableau suivant présente l'évolution des immobilisations entre 2016/2017 :

Tableau N°9 : Évolution des immobilisations

Compte	Libellé	31.12.2017	31.12.2016	Variation	Variation %
20	Immobilisations Incorporelles	7 718 830	7 718 830	0	0%
21	Immobilisations corporelles	46 046 251	44 161 583	1 884 668	4%
26	Titres de participation	490 000	0	490 000	100%
27	Dépôt Cautionnement	96 483 747	120 490 498	-24 006 752	-20%
28	Amortissement	-45038492	-37636803	-7401689,2	20%

Source : Balance générale.

Durant l'exercice 2017, nous notons un accroissement des immobilisations corporelles de l'ordre de 1,8MDZD soit 4%, cette évolution est relative à l'acquisition par la société de téléphones portables et d'autre matériel informatique (PC portable, unités centrales…etc.) pour des besoins opérationnels.

Nous notons également la création d'un compte relatif aux titres de participation. Ce compte reprend la participation de la SARL X au capital de la Joint-venture Y à hauteur de 49% (actionnaire majoritaire) soit 490KDZD.

Nous observons aussi, une baisse considérable des dépôts & cautionnement à hauteur de 24 M DZD soit 20%, cette baisse est due essentiellement au recul des cautions versées dans le cadre des locations immobilières.

Les amortissements ont quant à eux augmenté de 7 M DZD en cohérence avec les dotations constatées durant l'exercice.

Anomalie :

En Avril 2016, la société a mis en place un nouveau logiciel **Comptabilisation de l'acquisition du logiciel NEXTGEN** de suivi & de facturation appelé NEXTGEN, ce logiciel est directement interfacé au logiciel de comptabilité AX, il vient en complément afin d'assurer une transmission et une traçabilité de l'information entre le service opérations et le service comptabilité.

Cependant à travers la revue de l'évolution des immobilisations incorporelles nous notons que le logiciel en question n'a pas fait objet d'enregistrement comptable conformément aux dispositifs du SCF.

Risques et impactes financiers :

Exhaustivité & exactitude du patrimoine de l'entreprise

Recommandations :

Nous recommandons à l'entreprise de réaliser un inventaire des immobilisations suivi du rapprochement avec la situation comptable afin de faire ressortir les écarts et de les comptabilisés.

1.3 Clients :

Avance client :

Anomalie : Avance client :

La comptabilisation de certaines avances clients est faite dans le compte 411, nous soulignons que cette pratique comptable ne répond pas aux règles et normes préconisées par le SCF tel qu'il est décrit par l'arrêté du 26 Juillet 2008 du JO N°19 du 25Mars 2009.

Risques et impactes financiers :

Présentation des avances clients.

Recommandations :

La société doit ce conformé aux dispositions relatives à la présentation des comptes induit par l'arrêté du 26 Juillet 2008 du JON° 19 du 25 Mars 2009 à l'occasion de la clôture2017.

Débours :

Anomalie : Débours relatifs aux clients douteux :

Selon le principe comptable de prudence, les débours relatifs aux créances douteuses devraient également faire l'objet d'une provision.

Risques et impactes financiers :

Évaluation et valorisation de créance & débours.

Facturation en franchise de TVA

Anomalie : Déclaration du chiffre d'affaires exonéré de TVA

Suite au testing effectué sur le chiffre d'affaire de l'année 2017, nous relevons que 542 M DZD soit 65,81% du chiffre d'affaires déclaré en franchise de TVA ne dispose pas de la documentation approprié (franchise TVA).

Tableau N° 10 : Tableau de calcul de la pénalité sur TVA non payée.

Libellé	Montant
CA Manque Franchise	542 931 253
TVA Correspondante	92 298 313
Pénalité*	115 372 891

Source : Élaboré par l'auditeur junior

Pénalité calculée selon les dispositions de l'article 116 du CTCA

Anomalie : Franchise TVA :

Comme nous l'avons précédemment relevé, le CA déclaré en franchise de TVA non justifié par la documentation appropriée (Franchise de TVA) peut être interprété par l'administration fiscale comme des déductions opérées à tort, cela induit un risque de pénalité à hauteur de 115 M DZD.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale et fiscale(*), redressement.

(*)Art. 116 du code des taxes sur le chiffre d'affaires stipule que « Lorsqu'à la suite d'une vérification, il ressort que le chiffre d'affaires annuel déclaré par un redevable est insuffisant ou en cas de déductions opérées à tort, le montant des droits éludés est majoré de :

- 10% lorsque le montant des droits éludés par exercice est inférieur ou égal à 50.000 DA ;
- 15 % lorsque le montant des droits éludés, par exercice, est supérieur à 50.000 DA et inférieur ou égal à 200.000 DA ;
- 25 % lorsque le montant des droits éludés par exercice est supérieur à 200.000 DA.

Dans le cas de manœuvres frauduleuses, une amende de 100 % est applicable sur l'intégralité des droits. En outre, l'administration fiscale peut demander l'application des dispositions de l'article 117 ci–dessous dans le cas où le montant des droits fraudés excède 10 % du montant des droits réellement dus ».

Recommandations :

Nous recommandons à l'entreprise de revoir de demander une franchise TVA avant de procéder à la facturation.

1.4 Personnel :

Tableau N° 11 : Anomalie avantages en nature

Adresse	Début de location	Fin de location	Montant	Bénéficiaire
10 Djebel Flaoussen Les sources BMR 1 étage, Alger	01/03/2016	28/02/2017	1 440 000,00	Cadres dirigeants service opération
10 Djebel Flaoussen Les sources BMR 2 étage, Alger	01/11/2016	31/12/2017	1 750 000,00	Cadre dirigeants expatrié
10 Djebel Flaoussen Les sources BMR Studio, Alger	01/11/2016	31/12/2017	840 000,00	Cadres dirigeants Client
Résidence Bordj El Kiffan, Alger	06/12/2016	05/12/2017	2 640 000,00	Directeur Général
Total			6 670 000,00	

Source : Élaboré par l'auditeur junior

Anomalie : Déclaration des avantages en nature

Suite à la revue des contrats de location, nous notons que certaines locations font usages d'habitation au profit du personnel. Ces avantages en nature n'ont pas fait objet de comptabilisation et d'imposition (IRG) conformément à la législation en vigueur.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale & fiscale*.

(*) : Art 69 du code des impôts directes & taxes assimilées stipule que : «Pour la détermination du revenu à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu global, il est tenu compte du montant des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères versés aux bénéficiaires, ainsi que des avantages en nature qui leur sont accordés.»

Art. 71 − Par avantages en nature, il y a lieu d'entendre entre autres la nourriture, le logement, l'habillement, le chauffage et l'éclairage dont l'estimation est faite par l'employeur d'après la valeur réelle des éléments fournis ramenée au trimestre, mois, quinzaine, jour, heure, selon le cas.

Art. 153. −Les contribuables visés à l'article 136 ci-dessus sont ….Ces mêmes contribuables doivent obligatoirement inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel.
Toute infraction aux dispositions des deux alinéas qui précèdent donne lieu à l'application de l'amende prévue à l'article 192 −2.

Recommandations :
Nous recommandons vivement à l'entreprise de comptabilisé ces avantages et de les inclurent sur l'assiette de l'IRG à l'occasion de la clôture de l'exercice 2017.

Tableau N°12 : Anomalie habitation pour non salarié de la société.

Adresse	Début Location	Fin Location	Paiement	Bénéficiaire
3, Parc Mire mont Rostomia BOUZAREA, Alger	27/03/2016	26/03/2017	7 320 000	Ex-Directeur Général

Source : Élaboré par l'auditeur junior.

Nous notons également lors de la revue des contrats de location, qu'une habitation a été mise à disposition de l'ex-directeur général de l'entreprise.
Cependant, ce dernier ne fait plus partie de la société et donc n'ouvre plus droit à des avantages en nature.

Risques et impactes financiers :

Fraude, conformité légale & fiscale*.

(*): Art 2.de la loi 90-11 du 21 Avril 1990 -Au titre de la présente loi, sont considérés travailleurs salariés, toutes personnes qui fournissent un travail manuel ou intellectuel moyennant rémunération dans le cadre de l'organisation et pour le compte d'une autre personne physique ou morale, publique ou privée, ci-après dénommée « employeur ».

Recommandations :

La société doit statuer sur les avantages en nature octroyés à ses ex-cadres dirigeants à l'occasion de la clôture de l'exercice 2017. Nous recommandons également à la société de réintégrer les charges locatives relatives à cette habitation.

1.5 Trésorerie

Tableau N°13 : Évolution de la trésorerie

N° compte	Libellé	31/12/2017	31/12/2016	Variation	%
511000	Valeur à l'encaissement	0	13 192 285	-13 192 285	-100%
512000	Compte courant Natixis	-76 021 408	-72 607 757	-3 413 652	-5%
512001	Compte courant BEA	-42 547 711	4 820 147	-47 367 858	-983%
512003	Arab Bank PLC	100 000	100 000	0	0%
530000	Caisse centrale	7 246 188	1 479 422	5 766 766	390%
530001	Caisse frais généraux	950 697	427 840	522 857	122%
Total		-110 272 235	-52 588 063	-57 684 171	-110%

Source : Balance générale.

Nous notons que le compte courant BEA apparait en solde créditeur à la clôture de l'exercice 2017 pour un montant de -42 M DZD, il a varié de l'ordre de -47 M DZD soit -983% ; cette évolution est dû à l'autorisation de découvert bancaire contracté auprès de la banque au courant de l'exercice 2017 afin de pallier aux problèmes de trésorerie auxquels fait face la société pour recouvrir les différents débours (douane, transit, transport..etc.) Engagés

pour le compte des clients, nous soulignons que cette pratique génère des frais financiers considérables.

Pour sa part, le compte courant NATIXIS a fait l'objet d'une convention de crédit d'exploitation de 52 M DZD contractée en août 2017, il demeure créditeur de l'ordre de 76 M DZD et a connu au courant de l'exercice une baisse de 3,4 M DZD soit 5%.

Par ailleurs, nous observons une hausse des liquidités disponible en caisse centrale de 5,7 MDZD soit390%, cette augmentation est due à l'alimentation de caisse régulièrement honorée par la direction afin de répondre aux besoins de financements de débours engagés en espèces.

Il est à noter, que la caisse « frais généraux » a également connue une tendance haussière de l'ordre de 522 K DZD soit 122%.

Tableau N°14 : rapprochement entre les relevés bancaires et la balance générale

N° compte	Libellé	Relevé bancaire	Solde BG	Écart
512000	Compte courant Natixis	52 675 308	-76 021 408	128 696 716
512001	Compte courant BEA	3 365 788	-42 547 711	45 913 500
Total		56 041 096	-118 569 120	174 610 215

Source : Élaboré par nos soins sur la base des relevés bancaire et la BG.

Anomalie : Absence des états de rapprochement bancaire :

La société n'a pas procéder à la production des états de rapprochements bancaires pour les comptes courants NATIXIS & BEA au 31 Décembre 2017, de ce fait, nous n'avons obtenus aucune assurance quant au suivie et à la traçabilité des mouvements en banque.

Risques et impactes financiers :

Existence, Exactitude et évaluation et valorisation de la trésorerie.

Recommandations :

Nous recommandons vivement à la société de réaliser des états de rapprochement bancaires pour l'ensemble des comptes afin de garantir une traçabilité et un suivi des mouvements effectués au courant de l'exercice 2017.

Caisse – Date d'inventaire / Validation

Anomalie date d'inventaire caisse frais généraux :

L'inventaire des caisses a été effectué le 29 Décembre 2016, hors que le Procès-verbal devrait être arrêté au 31 Décembre 2017.

Anomalie Validation du PV de caisse opérations :

Le PV de caisse fournit par le client n'est pas signé et visé par le Directeur Administratif & Financier ainsi que le service Comptabilité.

Risques et impactes financiers :

Existence, Exactitude et évaluation & valorisation de la trésorerie.

Recommandations :

Les Procès-verbaux d'inventaire doivent être arrêtés au 31.12.2017 conformément à l'arrêté du 26 Juillet 2008 portant sur le SCF.

Les Procès-verbaux de caisse doivent être signé et visé par le DAF & le service comptabilité afin de garantir une séparation des tâches dans le but de réduire le risque d'erreur et/ou fraude.

1.6 Capitaux Propres :

Comptabilisation & Imputation du résultat 2016

Anomalie : Imputation du résultat 2016

A travers la lecture du PV d'AGO tenue le 28 Juin 2017, il ressort que les membres de l'assemblée ont décidés à l'unanimité d'affecter 585 266 DZD en réserve légale (0,72 % du résultat) et de constaté le résultat restant 80 185 468 DZD en report à nouveau. Cependant, nous notons que les décisions prises durant l'AGO n'ont pas étaient comptabilisés.

Risques et impactes financiers :

Risque Fiscal, Conformité légale*.

(*): ART 721 du code de commerce : « à peine de nullité de toute délibération contraire, dans les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions, il est fait sur les bénéfices nets de l'exercice diminués, le cas échéant, des pertes antérieures, un prélèvement d'un vingtième au moins affecté à la formation d'un fonds de réserve dit réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire, lorsque la réserve atteint le dixième du capital social ».

Recommandations :

Conformément à l'article 721 portant sur le code de commerce, un travail d'imputation du résultat 2017 doit être entreprit à l'occasion de la clôture 2016.

1.5 Fournisseurs :

Anomalie : Comptabilisation des avances fournisseurs dans les comptes de dettes :

Une partie des fournisseurs débiteurs (avance) sont enregistrés dans les comptes de dettes fournisseurs, nous soulignons que cette pratique comptable ne répond pas aux règles et normes préconisées par le SCF tel qu'il est décrit par l'arrêté du 26 Juillet 2008 du JO N°19 du 25 Mars 2009.

Tableau N°15 : Échantillon des avances fournisseurs

N° compte	Libellé	31/12/2017	Échantillon	Échantillon en %	Situation
409000	Fournisseurs débiteurs chèques	220011584	163721184	74%	Non obtenu
409002	Avance sur caisse	9 231 600	6 388 000	69%	Non obtenu
Écart		210779984	157 333 184	75%	

Source : Élaboré par l'auditeur Sénior

Anomalie : Échantillon sur avance fournisseurs :

Suite à la revue des avances fournisseurs nous avons réalisé deux échantillons afin de couvrir 75% de la population, cependant aucune pièce justificative ne nous a été fournie par le client.

Risques et impactes financiers :

Évaluation et valorisation des dettes.

Recommandations :

Conformément à l'arrêté du 26 Juillet 2008 du JO N°19 du 25 Mars 2009 portant sur le SCF, un travail d'assainissement des avances fournisseurs doit être entrepris à l'occasion de la clôture 2017.

1.8 Impôt & Taxe :

Tableau N°16 : Anomalie taxe sur l'activité professionnelle :

N° Compte	Désignation	Montant
642000	Impôt et taxes non récupérables sur le chiffre d'affaire	21 206 716,71
	Total sur G50	19 084 457,82
Écart		2 122 258,89

Source : Élaboré par l'auditeur sénior

Anomalie : G50 VS Compte de charge TAP / Séparation des exercices (Cut-off)

Suite à la revue du compte 642000, nous notons qu'il englobe la charge de la TAP relative à décembre 2016 en contradiction avec le principe comptable de séparation des exercices.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale & fiscale*

Recommandations :

Nous recommandons à la société d'annuler les charges de TAP relatives à l'exercice 2016.

Acomptes prévisionnels IBS :

Suite à la revue des G50 de l'exercice 2016, nous notons que le premier acompte prévisionnel de l'IBS n'a pas été payé par la société, par conséquent l'entreprise s'expose au risqué de majoration de 10% des sommes dues et ceux conformément à l'article 355 du code des impôts directes & taxes assimilées.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale & fiscale

Tableau N° 17 : Anomalie taxe de Formation et d'Apprentissage

N° compte	Libellé	31/12/2017
447120	Taxe d'apprentissage	578 544
641200	Taxe d'apprentissage	0
641300	Taxe sur la formation professionnelle	0

Source : Élaboré par l'auditeur sénior.

Suite à la revue du G50 du mois de Juillet, nous notons que charge de la Taxe de Formation et d'Apprentissage relative au premier semestre 2017 n'a pas été comptabilisé en charge, or que la société c'est déjà acquitter de cette taxe.

Anomalie : Réintégration fiscale de la charge

Lors du calcul du résultat fiscal, la société n'a pas réintégré la charge relative à la TFA conformément à l'article 56 de la loi n°97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998.

Risques et impactes financiers :

Conformité légale & fiscale*

(*) : Art 56 de la loi n° 97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998 stipule que : «Sans préjudice de l'obligation édictée par les dispositions de la loi relative à l'apprentissage, les organismes employeurs, à l'exclusion des institutions et administrations publiques, sont tenus de consacrer au moins un montant égal à 1% de la masse salariale annuelle aux actions d'apprentissage.

Recommandations :

Nous recommandons à l'entreprise de comptabiliser la charge de TFA à l'occasion de la clôture 2017.

Nous recommandons à la société de réintégrer la charge relative à la TFA lors du calcul du résultat fiscal.

2-Finalisation de la mission :

Une fois que les travaux ont été finalisés, chaque collaborateur doit mettre la mention « PREPARED » sur Aura, afin qu'un membre de l'équipe plus gradé puisse vérifier ses travaux, généralement un Sénior ou un manager. Le vérificateur appelé « REVIEWER » doit revoir le travail en détail, en cas d'erreur il mettra des coachings notes pour le responsable de la section afin qu'il apporte les corrections nécessaires. Une fois que toutes les coachings notes sont apurées sur la base Aura ; une actualisation de la base est nécessaire avant la sauvegarde de cette dernière. A ce moment là aucune modification n'est autorisée, sinon des conflits vont apparaitre sur la base.

Au final les points remontés par tous les collaborateurs ayant participés à la mission vont être synthétisé sous forme d'un rapport et une management lettre.

Le rapport sera présenté au commissaire aux comptes (Signataire) lors d'une réunion avec les collaborateurs et c'est à ce moment là que ce dernier va fonder son opinion sur les comptes.

La management-lettre sera présenté par le manager et le CAC signataire, lors de la réunion avec les personnes constituant le mangement de l'entreprise, afin d'expliquer au mieux les motifs, sur la base des quels le commissaire aux comptes a fondé son opinion.

Dans cette mission le commissaire aux comptes à certifier sous réserves (qui représente les anomalies citées ci-dessus), que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables algériens, réguliers 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.

Conclusion

Ce chapitre a été consacré en premier lieu à la présentation du cabinet d'accueil PWC Algérie, dans lequel nous avons eu la chance de participer à plusieurs missions d'audit parmi lesquelles nous avons choisi la mission au sein de la SARL X, qui a particulièrement attiré notre attention vu le nombre d'anomalies et d'irrégularités ayant été relevées, dû en grande partie à un contrôle interne défaillant.

Pour résumé, dans la phase d'acceptation et après la prise de connaissance générale de l'entreprise et de son environnement le chargé de mission doit élaborer un plan de mission ainsi que l'établissement d'une lettre de mission d'audit.

Dans la phase de contrôle des comptes chaque collaborateur suit le programme de travail établi par le chargé de mission, dans lequel les collaborateurs se voient assigner une ou plusieurs sections pour lesquelles ils seront responsables. Ainsi le travail des juniors une fois préparé sera revu par le sénior et le travail de ce dernier sera revu par le manager.

Dans leurs travaux, les auditeurs doivent suivre une méthodologie, dans laquelle ils précisent les objectifs à atteindre, les travaux à effectuer ainsi que les conclusions dégagées qui contiendront les anomalies relevées, les risques encourus et au final les recommandations qui seront synthétisés dans le rapport.

Tout en gardant l'objectif principal de notre étude en vue, qui était de découvrir la réalité de la pratique de la profession de commissariat aux comptes en Algérie, au cours de notre mission nous avons pu constater que le secret du bon déroulement d'une mission d'audit légal repose essentiellement sur le respect de chaque étape de cette dernière, ainsi qu'au bon discernement et au professionnalisme qu'un commissaire aux comptes doit impérativement avoir.

Conclusion générale

Conclusion générale

Avant tout propos, rappelons que l'objectif assigné à notre recherche était de mettre l'accent sur le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes en Algérie selon la méthodologie spécifique au cabinet d'audit et de conseil PWC Algérie, en mobilisant notre travail sur un axe principal qui est **: Quelle est la démarche générale du commissaire aux Comptes dans le cadre de l'audit des comptes annuels ?**

Pour l'accomplissement de cet humble travail, nous avons concentré nos efforts sur des connaissances énoncés dans la partie théorique, évoquant le cadre réglementaire qui régit l'audit légal, ces différentes objectifs et finalités, ainsi que les étapes suivies dans l'appréciation de la régularité et la sincérité des comptes annuels et sur l'image fidèle qu'ils donnent du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et patrimoniale de l'entité.

A la lumière de cette concrétisation, nous sommes arrivés à la conclusion que :

- L'évaluation des systèmes de contrôles internes est une étape cruciale dans une mission d'audit légal, dès lors qu'elle renseigne l'auditeur sur le degré de clarté des systèmes de gestion d'une entreprise et de la confiance qu'il pouvait y accorder, afin de délimiter le périmètre et l'étendue des ses travaux d'audit devant être menés pour chaque compte.

- Ces travaux d'audit en question répondent à des normes de professionnalisme et d'audit que les auditeurs du cabinet PWC s'efforcent à appliquer dans leur conduite des missions.

- Finalement, le bon déroulement d'une mission d'audit légal repose essentiellement sur le respect de chaque étape de cette dernière, ainsi qu'au bon discernement et au professionnalisme qu'un commissaire aux comptes doit impérativement avoir.

Au regard des résultats formulés, Nous sommes en partie en mesure de se prononcer sur les réponses hypothétiques formulées au début de notre étude :

- **La première hypothèse** qui stipule qu'en Algérie, le commissariat aux comptes a toujours été une profession libérale exercée par un professionnel compétent et indépendant se voit **infirmé** car contrairement à ce qu'on avait supposé au départ, avant 1980 le commissaire aux comptes n'était qu'un simple fonctionnaire de l'État et en 1980 la cour des compte et l'IGF sont venus supprimés le métier de CAC en raison des lacunes rencontrées. C'est jusqu'en 1991 que le commissariat aux comptes est devenu une profession libérale.

- La seconde hypothèse **est vérifiée** car de manière générale, une mission d'audit légal est constituée de trois grandes étapes à savoir : la prise de connaissance, l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes de l'entité auditée afin de pouvoir établir un rapport d'opinion.

- La dernière hypothèse concernant notre étude pratique effectuée au sein du cabinet PWC, **est confirmée**. En effet, tout au long de la mission, nous avons attesté qu'à chaque étape de la mission le travail des collaborateurs été encadré par les normes nationales et internationales d'audit ; notamment la norme ISA 315 lors de la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation de son contrôle interne, par la NAA 300 lors de la planification de la mission et par la NAA 500 lors de son contrôle des comptes et pour finir par la NAA 700 lors du fondement de l'opinion et l'élaboration du rapport.

Nous jugeons utile de préciser, que dans notre étude nous avons essayé d'introduire une vision globale du déroulement d'une mission de commissariat aux comptes en Algérie, qui peut être considérée comme un essai de confrontation de l'expectatif à la réalité, ceci dit nous avons relevé les points suivants :

- Les petites et moyennes entreprises ne donnent pas une grande importance au contrôle interne, ce qui parfois s'avère inexistant et par conséquent peut engendrer des irrégularités et des malversations ou encore des cas de fraude.

- Les petites et moyennes entreprises ont toujours cette vision archaïque du métier de commissaire aux comptes c'est-à-dire celle d'inspecteur financier dont le rôle se limite à la certification des comptes ce qui peut souvent induire à la non collaborations des employés, plutôt que de le considérer comme un partenaire indispensable, qui par sa détections aux erreurs et failles des systèmes participe à l'amélioration des systèmes de contrôles internes de l'entreprise et assure la pérennité de celle-ci.

- Le niveau de formation des commissaires aux comptes algériens n'étant pas à la hauteur de cette profession, nous espérons vivement que le projet du ministère des finances en collaboration avec le ministère de l'enseignement supérieur, qui s'articule au tour de la création de **l'Institut supérieur de la profession comptable, qui formera des experts comptables et des commissaires aux comptes, voit le jour.**

Au cours de notre travail d'investigation, nous nous sommes heurtés à des difficultés qui nous ont freinés dans notre compréhension et la rédaction de ce mémoire, soit :

- Les clauses de confidentialités, qui nous ont étés imposés, nous ont sensiblement limitées dans notre exploitation et présentation des données financières de l'entité auditée ;
- Nous n'avons pas été en mesure d'étayer notre travail en cause de la pression et des contraintes de fin de mission auxquelles on a été confrontés au sein du cabinet ;
- La masse d'information qu'on devait trier, traiter et consolider.

Enfin, nous nous n'octroyons pas le mérite d'avoir ficelé tous les rudiments et l'importance du thème étudié. Néanmoins nous espérons que les connaissances et résultats obtenus feront l'objet d'une base de départ pour d'autres travaux complémentaires à l'avenir dans cette optique, nous ouvrons nos perspectives vers :

- L'apport des nouvelles technologies dans le déroulement d'une mission d'audit légal ;
- Le jugement de l'auditeur dans l'identification des risques d'audit dans une mission d'audit légal.
- Pilotage des risques comme levier d'assurance et de pertinence de l'information financière.

Bibliographie

Les Ouvrages :

❖ ALAIN.M, Audit et commissariat aux comptes, édition e-thèque, Paris, 2014.

❖ ANTOINE.M, Audit et commissariat aux comptes 2015/2016 : Guide de l'auditeur et de l'audité, édition Francis LEFERVE, Paris, 2014.

❖ BARATAY. C, comptabilité et audit, Edition GUALINO, Paris, 2016.

❖ BELAIBOUD.M, Guide pratique d'audit financier et comptable, édition la maison des livres, Alger, 2011.

❖ BENDICT. G et KERVEL. R : évaluation du contrôle interne, édition Malesherbes, Paris, 1997.

❖ BERNARD .F, GAYRAUD. F, Rousseau. L : Control interne, Edition Maxima, Paris, 2013.

❖ BERTIN. E, GODOWSKI.C et KHELASSI.C, Manuel comptabilité et audit, Edition BERTI, Alger, 2013.

❖ FOSS.V& RANANJASON RALAZ.T & Rosier M.C : Comptabilité et audit ; édition EYROLLES, Paris, 2012.

❖ GRAND.B, VERDALLE.B, Audit comptable et financier, édition ECONOMICA, Paris, 2006.

❖ HERVE.L et autres, La pratique de l'audit et contrôle interne, GUALINO, Paris, 2015.

❖ KASSAB. J : Évolution de l'audit, in revue expertise comptable, N°115, Mars, 2009.

❖ LAURENT.P et PIERRE .T, Pratique de l'audit opérationnel, éditions d'organisation, France, 2003, p65.

❖ Le JEUNE.G et EMMERICH.J P, Audit et commissariat aux comptes, édition GUALINO, Paris, 2007.

❖ LEFEBVRE.F, Mémento d'audit et de commissariat aux comptes, édition Francis Lefebvre, Paris, 2017.

❖ Marine Portal : La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France.

❖ NOIROT.P et WALTER J, Le contrôle interne, édition Afnor, Paris, 2009.

❖ PIGE. B, comptabilité et audit, édition NATHAN, Paris, 3e édition, 2014.
❖ PIGE.B, Audit et contrôle interne, édition EMS, Paris, 2001.
❖ REDJEM.N, L'entreprise publique Algérienne (socialisme et participation), OPU, 1987.
❖ RENARD.J : Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, éditions EYROLLES, 2012.
❖ RENARD.J, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 2010.
❖ OBERT.R et MAIRESSE. M.P, comptabilité et audit, éditions DUNOD, 2 éme édition, Paris, 2009.
❖ SADI.N et MAZOUZ .A: Pratique de commissariat aux comptes en Algérie.
❖ SOLTANI.B, Le commissaire aux comptes et le marché financier :Études empiriques du rôle informationnel de l'auditeur, ECONOMICA, Paris,1996.
❖ WHANNOU.S, Audit comptable et financier, édition DUNOD, Paris, 2012.

Les textes légaux et réglementaires :

❖ Code de commerce Algérien.
❖ Code de commerce Français
❖ Décret nº 70-173 du 16 novembre 1970 relatif aux modalités d'application des missions et obligations du commissaire aux comptes.
❖ Décret n° 80-53 du 1er mars 1980 portant sur la création de l'inspection générale des finances.
❖ Décret exécutif n° 92-78 du 22 février 1992 fixant les attributions de l'inspection générale des finances.
❖ La loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JORA n°42 de 11 juillet 2010.
❖ Normes internationales d'audit (ISA)
❖ Normes algériennes d'audit NAA.

Les manuels, guides et dictionnaires :

❖ Association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et conseil (ATH), Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, DUNOD, Paris, 1991.
❖ SAIDI.N & MAZOUZ. A, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Tome I, SNC.

Les colloques et séminaires :

- SAIDI.N & MAZOUZ.A : Les systèmes de contrôle des finances publiques, ENSAG, 13/11/1996.

Les articles et revues scientifiques :

- CHEROUATI.K, l'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algérie.
- KHOUATRA.D et MERHOUM.M, Élaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme : Intérêt du cadre théorique de la tétra normalisation.
- MOLINARI.M, Audit financier et contrôle interne, Revue française de gestion, Lavoisier, Paris, 2003.
- WAHAB.M, Le défi de s'adapter aux normes, Liberté-Algérie, 2018.
- ZARROUK.R, Étude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit «ISA» en Tunisie, 2010.

Thèse de doctorat :

- DJEKIDEL.Y, Vers une information financière plus transparente : Étude approfondie de la comptabilité et de l'audit à travers les nouvelles réformes en Algérie, Thèse en vue de l'obtention du diplôme de doctorat en sciences économiques commerciales et sciences de gestion, Université KASID MERBAHE, Ouargla, 2016.

WEBOGRAPHIE :

- **www.cnc.dz**
- **www.expert-comptable.com**
- **www.etudier.com**
- **www.i-expertcomptable.com/lsf/**
- **www.lexpansion.lexpress.fr**
- **www.piloter.org**
- **www.pwcalgerie.pwc.fr**
- **www.vimeo.com**

Annexes

Annexe I : Actif du bilan

Bilan Actif Exercice clos le 31/12/2017				
ACTI F	**Brut**	**Amort-Prov**	**Net**	**Net 2016**
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)				
Écart d'acquisition ou good will				
Immobilisations incorporelles	**7 718 829**	**7 651 379**	**67 449**	**610 192**
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	**46 046 251**	**37 387 111**	**8 659 139**	**13 633 416**
Immobilisation en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées	**490 000**		**490 000**	
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	**96 483 746**		**96 483 746**	**120 490 498**
Charges et impôts différées				**242 791**
TOTAL ACTIF NON COURANT	**150 738 827**	**45 038 491**	**105 700 335**	**134 976 899**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients	**773 066 226**	**54 196 144**	**718 870 081**	**612 478 721**
Autres débiteurs.	**268 768 498**		**268 768 498**	**180 316 637**
Impôts	**179 539 940**		**179 539 940**	**118 577 149**
Autres actifs courants.				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	**8 296 884**		**8 296 884**	**20 019 693**
TOTAL ACTIF COURANT	**1 229 671 550**	**54 196 144**	**1 175 475 405**	**931 392 201**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 380 410 377**	**99 234 636**	**1 281 175 740**	**1 066 369 100**

Annexe II : Passif du bilan

BILAN PASSIF		
Exercice clos le 31/12/2017		
PASSIF	**2017**	**2018**
CAPITAUX PROPRES	**30 000 000**	**30 000 000**
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		
Capital non appelé	**2 414 734**	**2 414 734**
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		
Écart de réévaluation		
Écart d'équivalence (1)		
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	**105 644 288**	**80 770 734**
Autres capitaux propres - Report à nouveau	**163 635 995**	**163 635 995**
Part de la société consolidante) (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**301 695 018**	**276 821 463**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	**19 321 251**	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**19 321 251**	
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	**537 744 122**	**362 177 389**
Impôts	**79 709 159**	**67 900 715**
Autres dettes	**224 137 070**	**286 861 774**
Trésorerie Passif	**118 569 119**	**72 607 756**
TOTAL PASSIFS COURANT III	**960 159 471**	**789 547 637**
TOTAL GENERALL PASSIF	**1 281 175 740**	**1 066 369 100**

Annexe III : État de variation des capitaux propres

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES					
	Capital social	**Prime d'émission**	**Écart d'évaluation**	**Écart de réévaluation**	**Réserves et résultat**
Solde au 31 décembre 2015	**30 000 000**				**166 657 156**
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives					
Réévaluation des immobilisations					
Profits ou pertes non comptabilisées dans le compte de résultat					
Dividendes payés					
Augmentation de capital					
Résultat net de l'exercice					**26 042 288**
Solde au 31 décembre 2016	**30 000 000**				**192 699 444**
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives					
Réévaluation des immobilisations					
Profits ou pertes non comptabilisées dans le compte de résultat					
Dividendes payés					
Augmentation de capital					
Résultat net de l'exercice					**80 770 734**
Solde au 31 décembre 2017	**30 000 000**				**273 470 178**

Annexe IV : Compte de résultat

Libellé	2 017		2 016	
	Débit	Crédit	Débit	Crédit
Vente de marchandises				
Produits fabriqués				
Prestation de services		1 169 942 483		1 403 254 871
Rabais, remises, ristournes accordés				45 004
Chiffre d'affaires net des rabais remises, ristournes		1 169 942 483		1 403 299 876
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 169 942 483		1 403 299 876
Achats de marchandises vendues				
Matière premières				
Autres approvisionnement				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	4 352 887		4 593 392	
Autres consommations				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	864 608 146		1 084 093 564	
Sous-traitance générale	19 924 294		16 594 793	
Locations	3 453 315		3 375 278	
Entretien, réparation et maintenance	7 032 997		4 193 675	
Primes d'assurances	442 200		227 377	
Services extérieurs	10 746 512		4 059 600	
Rémunération intermédiaires et honoraires	632 059		387 258	
Publicité	6 317 290		19 531 559	
Déplacements, mission et réceptions				
Autres services	13 494 618		13 960 552	
Rabais, remises, ristournes, obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	931 004 322		1 151 017 051	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		238 938 160		252 282 824
Charges de personnel	109 863 981		92 423 712	
Impôt et taxes et versement assimilés	30 895 345		27 630 505	
IV-Excédent brut d'exploitation		98 178 833		132 228 606
Autres produit opérationnels		363 240		1 609 643
Autres charges opérationnels	293 014		436 272	
Dotation aux amortissements	55 707 870		21 780 018	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		300		5 775 000
V-Résultat opérationnel		42 541 489		117 396 958
Produits financiers		6 008 133		7 225 960
Charges financières	3 969		3 070 527	
VI-Résultat financier		6 004 143		4 155 432
VII-Résultat ordinaire (V-VI)		48 545 633		121 552 391
Éléments extraordinaires (Produits)				
Éléments extraordinaires (Charges)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôt exigibles sur résultats	26 303 360		41 024 448	
Impôt différés (variations) sur résultat ordinaire		2 631 281		242 791
IX-Résultat net de l'exercice		24 873 554		80 770 734