

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Spécialité : comptabilité et finance

Thème :

**La mission du commissaire aux comptes en
Algérie.
Cas : Bureau d'expertise comptable et d'audit.**

Elaboré par :

OUDJIDA Mohamed

Encadreur :

Pr. DAHIA Abdelhafid

(Enseignant à l'ESC)

Lieu de stage : Bureau d'expertise comptable et d'audit.

Période de stage : Du 11 Février au 15 Mai 2017

L'année universitaire : 2016/2017

A ma géniale, tendre, affectueuse et sacrée mère, tu présentes pour moi le symbole de la force car vous êtes la plus courageuse femme au monde, vous avez sacrifié beaucoup de choses pour mon éducation et ma formation et ce travail est le fruit de tout cela ; aucun mot peu exprimer mon profond amour que j'ai toujours pour toi merci je te souhaite une longue vie ;

A mon humble, stricte, brave, et majestueux père ton soutien moral et matériel, ta gentillesse, tes précieux conseils m'ont permis de réussir dans mes études et d'arriver à la place où je suis aujourd'hui ;

A ma chère grand-mère que dieu vous garde pour nous ;

A mes sœurs Fatima, Sihem et Imen qui me servent d'exemple dans la vie

A Mes beaux-frères Zakj et Yacine ;

A mes deux nièces Alaa et Éline, et mon petit neveu Wail ;

A ma chère Sarah qui a toujours était à mes côtés ;

A mes cousins et cousines Hani, Mourad, Manil, Fethi ,Islem, Nesrine et Hafida ;

A mes tantes et oncle ;

A mes amis de la vie : Fares Chikfi, Anis Boudieb, Hani Nedjai, Mehdi midouni, Abdou Boudour, Yacin Berkane ;

A mes amis de l'ESC : Mehdi Mammeri, Noor Yatoui, Anouar Mohamed Amine Bouyoucef, Kacimou, Thabet, Rougi, Mohamed, Saber Housseem, Didine, el ikfirwa Ihamwin ;

Sans oublier : Moh Kandouli , Alilou, Mounir, Lamine Hadou et Mustapha.

A tous ceux qui, par un mot, m'ont donné la force de continuer

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier tout d'abord mon directeur de recherches, Professeur Abdelhafid DAHIA, pour sa patience, et surtout pour sa confiance, ses remarques et ses conseils, sa disponibilité et sa bienveillance. Qu'il trouve ici le témoignage de ma profonde gratitude.

A tous mes enseignants qui m'ont initié aux valeurs authentiques, en signe d'un profond respect et d'un profond amour.

Je remercie également Mr l'expert-comptable qui nous a accueillis dans son bureau.

Je suis par ailleurs reconnaissant envers mes amis et ma formidable famille.

Je tiens d'autre part à remercier vivement Mme KAMEL du service des stages et les bibliothécaires d'ESC.

Enfin, je remercie tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche.

Dédicaces	I
Remerciements.....	II
Sommaire.....	III
Liste des tableaux	V
Liste des schémas	VI
Liste des abriviations.....	VII
Liste des annexes.....	VIII
Résumé.....	IX
Introduction générale	A-C
Chapitre I : Le cadre conceptuel du commissariat aux comptes	1
Section 01 : Généralités sur l’audit financier.....	3
Historique	3
Définitions, métiers et principes	3
Les autres types d’audit	6
Les normes de l’audit	9
Section 02 : Le commissariat aux comptes.....	12
Historique, définitions, formation et les conditions professionnelles	12
Rôles, objectifs, caractéristiques et obligations.....	15
Responsabilités du commissaire aux comptes.....	24
Section 03 : Rôle et missions du commissaire aux comptes	26
Missions du commissaire aux comptes	26
Rôles du commissaire aux comptes.....	28
Chapitre II : Le déroulement d’une mission du commissariat aux comptes	35
Section 01 : La mise en œuvre de la mission et évaluation du contrôle interne.....	37
La mise en œuvre de la mission.....	37
Examen et évaluation du contrôle interne	44
Section 02 : Contrôle des comptes.....	50
Les techniques du contrôle	50

Contrôle des éléments du bilan.....	53
Contrôle des comptes de résultat	61
Section 03 : Finalisation de la mission	65
Déclarations écrites.....	65
Les rapports	66
Les réserves ou le refus de certification	68
Le suivi des réserves ou du refus de certifier des exercices précédents	70
Evenements posterieurs a la cloture	72
Chapitre III : Etude pratique de déroulement d'une mission du commissariat aux comptes	78
Section 01 : Prise de connaissance de l'entreprise et planification de la mission	80
Section 02 : Evaluation du contrôle interne	82
Achats	83
Traitements et salaires	84
Caisse et banque	84
Ventes	85
Section 03 : Contrôle des comptes.....	88
Procédures Appliquées pour l'actif du bilan	88
Procédures Appliquées pour le passif du bilan.....	95
Procédures Appliquées pour les comptes de résultat.....	99
Conclusion générale.....	102
Bibliographie.....	106
Les annexes.....	109

N° de tableau	Libellé	Page
01	Comparatif entre audit interne et externe.	6
02	Comparatif entre audit financier et audit opérationnel.	7

N° de tableau	Libellé	Page
01	Composantes du risque d'audit.	43
02	Le refus de certification.	70

NAA	Normes Algérienne d'Audit
ISA	International Standard auditing
SARL	Société à Responsabilité Limitée
FIFO	First in- First out
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IBS	Impôts sur Bénéfices des Sociétés
SCF	Système comptable et financier
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle

N° d'annexe	Libellé	Page
01	Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).	110
02	Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).	112
03	Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520 - 570 - 610 - 620)	114
04	Modèle de lettre de mission.	116
05	Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable	120

La mission du commissaire aux comptes est de certifier la réalité des comptes, résultats et états financiers et plus précisément certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers.

Pour cela le commissaire aux comptes suit une démarche qui le conduit à certifier les états d'une entité, et pour comprendre le déroulement de sa mission, nous avons traité le sujet à travers trois chapitres :

Les deux premiers ont été consacrés à des aspects théoriques de la profession, ou on a cité dans le premier des notions générales de l'audit et du commissariat aux comptes ou on présente la définition du commissariat aux comptes son historique, ses caractéristiques, son rôle, sa mission, obligation et les responsabilités du commissaire aux comptes. Après le deuxième chapitre qui est consacré au déroulement d'une mission du commissariat aux comptes de la prise de connaissance de l'entreprise à l'élaboration du rapport.

En ce qui concerne le dernier chapitre nous avons essayé d'appliquer cette démarche en pratique sur une société qu'on a préféré garder son nom anonyme pour des raisons de confidentialité.

Mots clés : audit financier, contrôle interne, commissaire aux comptes.

Introduction générale

Le problème du sous-développement algérien est lié à la mauvaise gestion des entreprises. Les principales faiblesses que l'on rencontre dans la gestion de ces entreprises ont pour noms : le gaspillage, l'utilisation des ressources de l'entreprise à des fins personnelles, la mauvaise organisation, le non-respect de la législation, l'absence de contrôle de régularité et le refus volontaire de sanctionner les infractions et crimes économiques, la conséquence de tous ces dysfonctionnements est la faillite des entreprises.

Il a toujours relevé d'une saine prudence, dans les entités économiques, de confier à une personne indépendante et compétente le soin de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes établis par les responsables de cette entité.

Cette mission était autrefois confiée à un vérificateur des comptes. Il est aujourd'hui dénommé commissaire aux comptes (vocabulaire français), contrôleur légal ou statutory auditor (vocabulaire de l'Union européenne), ou encore auditor (vocabulaire américain).

Toutes ses missions ne s'effectuent pas au hasard au gré de l'inspiration ou du talent de l'auditeur : elles sont toutes codifiées, normalisées, au sein de cadres qui laissent une certaine latitude à l'auditeur dans le choix des travaux détaillés à mettre en œuvre pour fonder son opinion, mais dont les aspects principaux doivent être respectés.

Puisque il est essentiel de faire connaître la mission du commissaire aux comptes, nous allons donc, essayer de cerner notre mémoire autour de la problématique suivante :

Quelle est la démarche générale du commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit légal des comptes annuels ?

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

- 1) Qui est le commissaire aux comptes ?
- 2) Quelles sont les étapes de la mission d'audit légal ?
- 3) Dans la pratique, est-ce que le commissaire aux comptes a suivi la démarche encadrée par les normes nationales et internationales lors de son audit de l'entreprise X ?

Afin d'aboutir à des conclusions sur les questions précédentes, on a proposé les hypothèses suivantes :

- 1) Le commissaire aux comptes est un professionnel compétent et indépendant qui donne une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers.

- 2) Pour effectuer une mission d'audit légal on doit passer par 3 étapes la première consiste à la prise de connaissance de l'entité, la deuxième consister à contrôler les comptes et la dernière c'est l'élaboration des rapports.
- 3) En pratique, pour que le commissaire aux comptes réalise ses objectifs il doit suivre les normes nationales et internationales d'audit.

Objectif d'étude

Notre objectif consiste à étudier la démarche de la mission du commissariat aux comptes en Algérie.

Les raisons de choix du thème

Ce thème choisi pour les raisons suivantes :

- C'est un thème à une importance fondamentale dans notre domaine ;
- L'audit à un rôle très important dans l'économie ;
- Connaître l'application des normes d'audit au niveau des cabinets d'audit en Algérie;
- Mettre en pratique les connaissances théoriques acquises durant mon cursus de formation, afin de comparer la théorie par celle pratique.

La méthode utilisée

Pour répondre à notre problématique, nous nous sommes appuyés sur la démarche méthodologique suivante :

- Une recherche documentaire relative à notre thème (consultation d'ouvrages, articles, site internet,...) tout au long de notre partie théorique ;
- Une étude de cas sera réalisée au niveau au cabinet d'expertise comptable et d'audit.

La division de notre travail s'articule sur une méthode déductive en utilisant la démarche descriptive au début, nous avons ensuite utilisé la méthode inductive dans la pratique.

La méthodologie d'étude

Afin d'apporter des éléments de réponses claires à ces questions abordées dans le sujet, nous avons jugé utile de structurer notre présent mémoire en deux parties,

Une partie théorique qui se compose en deux chapitres, le premier porte sur des notions générales de l'audit et du commissariat aux comptes ou on présente la définition du commissariat aux comptes son historique, ses caractéristiques, les responsabilités du commissaire aux comptes et son rôle.

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

Enfin, la seconde partie, on procédera à l'étude de cas, ce qui nous permettra d'illustrer notre partie théorique.

Chapitre I : Le cadre conceptuel du commissariat aux comptes

Introduction

L'audit a pris aujourd'hui une place essentielle dans la gestion quotidienne des entreprises, il est devenu au fil des années un élément majeur grâce à son rôle de clarification.

De ce point de vue, la séparation entre les bailleurs de fonds et les gérants, nécessite d'avoir des renseignements fidèles sur le résultat réalisé par l'entreprise, ainsi que sa situation financière.

Le commissariat aux comptes comme étant un auditeur externe est essentiel pour les entreprises. D'un point de vue interne, il est très utile à la direction de l'entreprise dans la mesure où il renseigne sur le fonctionnement des systèmes de contrôle et sur leur capacité à détecter des problèmes éventuels. D'un point de vue externe, la mission effectuée par les commissaires aux comptes est une garantie de fiabilité des états financiers et donc un élément important pour l'entreprise à se procurer des fonds.

Pour mieux connaître et comprendre cette noble profession, qu'est le « COMMISSARIAT AUX COMPTES », on a jugé utile de commencer notre premier chapitre par une généralité sur l'audit, en suite dans la deuxième section on va s'approfondir sur l'audit légal qui est le commissariat aux comptes, pour finir ce chapitre, qui est le cadre conceptuel du commissariat aux comptes, on va élaborer tout une section sur le rôle et missions du commissaire aux comptes.

Section 01 : Généralités sur l'audit financier

Il est indispensable que les entreprises se dotent progressivement d'une part, d'une organisation adaptée, et d'autre part d'une fonction de contrôle, que nous intitulons fonction d'audit interne qui constitue un moyen de prudence et d'austérité¹.

1. Historique

Le concept d'audit remonte à des origines très lointaines, bien qu'introduit dans le domaine du management au début de ce siècle par les anglo-saxons, le terme 'Audit' de souche latine « Audire » qui signifie « Ecouter » a une pratique très ancienne. Cette tradition se dessine d'abord en Grande-Bretagne puis elle gagna les Etats-Unis, l'Allemagne et en fin la France avec la fameuse loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerciales qui a traduit dans les sociétés anonymes la nomination, par les actionnaires, d'un commissaire aux comptes chargé de vérifier les livres et les comptes.

Depuis lors, sous l'influence des mutations économiques et sociales, le besoin de contrôle légal des comptes accompli par les professionnels indépendants n'a cessé de s'accroître et se développer.

2. Définitions, métiers et principes

2.1. Définitions de l'Audit

- ✓ **La première définition :** « L'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers »².
- ✓ **La deuxième définition :** « Un auditeur ou un réviseur est chargé de la vérification des Etats financiers et comptables d'une entreprise industrielle ou commerciale et de s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes et des résultats de cette entreprise »³.
- ✓ **La troisième définition :** « L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel »⁴.

¹ Mokhtar BELAIBOUD, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, La maison des livres, 1982, p05.

² **Guide d'audit et de commissariat aux comptes**, SNC, Algérie, 1989, p1102.

³ Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, Berti Editions, Alger, 2005, p07.

⁴ **IFAC handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics pronouncements**, Edition 2010

Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion¹ :

- ✓ confiée à un professionnel « indépendant » (auditeur interne ou externe) ;
- ✓ utilisant une méthodologie spécifique ;
- ✓ justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.

2.2. Métier voisin de l'audit financier

2.2.1. Audit et contrôle

On dit souvent que l'audit est le contrôle des contrôles. L'audit intervient donc pour vérifier si certaines mesures de contrôle sont adéquates et efficaces en fonction des risques. L'audit englobe l'ensemble des procédures et techniques de contrôle constituant l'examen Approfondi par un professionnel. Le contrôle est donc un outil de l'audit, néanmoins ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôles.²

2.2.2. Audit et conseil

La distinction entre l'audit et le conseil ne peut se faire que par une analyse antérieure sur la mission qui est destinée à l'auditeur et du rapport entre l'auditeur et l'audité.

- Si le rapport entre l'auditeur et l'audité est contractuel, l'audit peut déborder sur le conseil.
- Si le rapport entre l'auditeur et l'audité est légal, donc il s'agit d'une mission légale, l'audit ne peut déborder sur le conseil.

Cependant, l'audit ne peut être incorporé au conseil, du fait que ce dernier n'est qu'un complément éventuel d'un travail préalable de l'audit.

2.2.3. Audit et inspection

L'audit est un constat partagé, il ne préjuge pas de solutions à mettre en œuvre pour améliorer la confiance. Il ne propose pas de sanctions. L'audit n'est donc pas une inspection³.

En effet, contrairement à l'inspecteur, le rôle de l'auditeur n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe et surtout de faire pratiquer les 3R « Rechercher, Reconnaître, et Remédier » aux faiblesses de l'organisation.

Il aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue¹.

¹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit**, DUNOD, 4^{ème} édition, Paris, 2015, p425.

² Charles YOUMBI NJOSSU, **l'audit fiscal d'une PMI**, Université de Douala Cameroun, 2011.

³ Jean-Pierre MADOZ, **l'audit et les projets**, édition AFNOR 2003, page 09.

2.2.4. Audit et révision

La divergence existant entre audit et révision nous impose à revenir au domaine d'application le plus sensible pour se rendre compte que la révision est l'appellation ancienne de l'audit. Donc, ici la révision est seulement l'audit appliqué aux entreprises dans le domaine de la comptabilité, en clair, l'audit comptable.

2.3. Type d'audit financier

2.3.1. L'audit financier externe

Les auditeurs externes sont traditionnellement regroupés en deux catégories les experts comptables et les commissaires aux comptes, à ceux-ci il convient d'ajouter les auditeurs externes du secteur public (Inspecteurs Généraux des Finances (IGF), Magistrats de la Cour des comptes, Inspecteurs des services fiscaux et la Commission bancaire) ainsi que les auditeurs des cabinets d'audit.

Cependant il y a lieu de distinguer entre **l'audit contractuel** qui est sollicité par les entreprises pour ses besoins, et qui est généralement un travail complémentaire de l'audit interne, et **l'audit légal** appelé communément commissariat aux comptes qui est une obligation pour les entreprises afin que leurs comptes soient certifiés en fin d'année.

2.3.2. L'audit interne

L'audit interne est défini par l'IIA (Institute of Internal Auditors) : « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré des maîtrises de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs, en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Afin de mieux comprendre la différence entre l'audit interne et l'audit financier externe, un tableau comparatif entre ces derniers se présente comme suit :

¹ Pierre SCHICK, **Mémento d'audit interne**, édition DUNOND, 2007, p5.

Tableau N° 01: **Comparatif entre audit interne et externe.**

	Audit interne	Audit externe
Statut	Personnel de l'entreprise (salariés de l'entreprise).	Personnel externe (juridiquement indépendant).
Champ d'application	L'ensemble des fonctions de l'entreprise.	Contient tout ce qui est concourt à l'élaboration des états financiers, de la détermination des résultats.
Méthode	Approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des procédés.	Méthode base sur le rapprochement, inventaire, et analyse.
Objectifs	Fait ressortir les dysfonctionnements, apporter des recommandations, et s'assurer du respect de l'application des procédures.	Certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers de l'entreprise.
Bénéficiaires	L'auditeur interne travaille pour le compte de son entreprise afin d'assurer son amélioration continue.	Tous ceux qui ont besoin de la certification des comptes, des résultats et états financiers (actionnaires, clients, fournisseurs, banquiers, ...).
Emission des conclusions	Interne à l'entreprise.	Interne et externe à l'entreprise.

Source : BOUMEDIENE Mohammed Rachid, *Thèse de Doctorat sur « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprises »*, Université de Tlemcen, 2013-2014, p20.

3. Les autres types d'audit

Le terme « audit » est aujourd'hui utilisé dans de nombreuses applications. On peut trouver :

✓ **Audit opérationnel**

Selon l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) créée en 1968 aux Etats-Unis, qui a pour mission de développer une communauté de normes applicables aux cabinets d'audit et de conseil « L'audit opérationnel est l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces

informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères admis, en particulier, en vue de la prise de décision »¹.

Le tableau suivant montre les différences existant entre l’audit opérationnel et l’audit financier :

Tableau N° 02: **Comparatif entre audit financier et audit opérationnel.**

Mission	Audit financier	Audit opérationnel
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Audit en vue de la certification des états financiers. • Fiabilité et sincérité de l’information produite vis-à-vis des tiers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Audit des contrôles opérationnels, audit de gestion, audit de stratégie. • Fiabilité de l’information produite et efficacité, efficience des processus.
Base d’analyse	Contrôle interne, comptable principalement, dans son ensemble pour les recoupements.	Contrôle interne dans son ensemble.
Professionnel concerné : <ul style="list-style-type: none"> • Audit légal « Commissaires aux comptes ». • Audit contractuel. • Audit interne. 	<ul style="list-style-type: none"> • Oui. • Oui. • Oui mais sans possibilité de certification (limité aux besoins de l’entreprise). 	<ul style="list-style-type: none"> • Non applicable. • Oui. • Oui.

Source : Elaboré par l’étudiant.

On peut ainsi trouver²:

- **L’audit juridique** : consistant à analyser les règles de fonctionnement d’une entité (statuts...), les contrats, etc. Ainsi, en matière d’audit de droit des sociétés, l’auditeur contrôlera si les documents prescrits par la loi sont tenus, si les obligations légales, telles la tenue des assemblées générales, la signature des procès-verbaux, l’inscription des mentions obligatoires sur les feuilles de présence, sont effectuées, si les obligations, telles

¹ BENHAYOUN Sadafi, **l’audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor**, Institut Supérieur de Commerce et d’Administration des entreprises, Rabat 2001, p 19.

² Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit DSCG 4**, DUNOD, 3ème édition, Paris, 2010, P427.

l'approbation annuelle des comptes, l'affectation des résultats, le renouvellement des mandats des administrateurs ou la nomination de nouveaux administrateurs, l'autorisation régulière des conventions réglementées..., sont réalisées. L'auditeur repérera les anomalies éventuelles et en déterminera les conséquences juridiques et fiscales ;

- **L'audit fiscal** : contrôle de la bonne application des règles fiscales ;
- **L'audit social** : vérification de la bonne application de la réglementation sociale dans l'entreprise et à identifier les zones de risques (contrôle Urssaf, prud'hommes, etc.) ; il permet aussi de faire un point sur la gestion des ressources humaines et à mesurer le climat social ;
- **L'audit informatique** : évaluation du niveau de contrôle des risques associés aux activités informatiques ;
- **L'audit de sécurité**, qui répertorie les points forts, et surtout les points faibles (vulnérabilités) de tout ou partie du système ;
- **L'audit de conformité réglementaire** : réalisation d'un état des lieux du site vis-à-vis des obligations réglementaires en environnement, santé sécurité au travail et/ou incendie ;
- **L'audit stratégique** : évaluation de l'organisation en vue d'une proposition d'actions performantes ;
- **L'audit économique** : réflexion sur le devenir d'une exploitation ;
- **L'audit énergétique** : examen des caractéristiques énergétiques des bâtiments (isolation thermique, orientation par rapport au soleil, surface vitrée...), de l'efficacité énergétique des équipements consommateurs d'énergie dans ces bâtiments, ainsi que du comportement des usagers en termes d'économies (ou de gaspillages) d'énergie ;
- **L'audit organisationnel** : analyse fine du contexte actuel d'une structure pour impulser une dynamique et mettre en perspective une réorganisation ;
- **L'audit de qualité** : outil de suivi du bon fonctionnement de l'organisation et de détection des dysfonctionnements ;
- **L'audit marketing** : analyse de la position de l'entreprise au sein de son environnement et de son marché ;
- **L'audit de gestion** : a pour objectif, soit d'apporter une preuve sur un gâchis ou une fraude, soit d'apporter un jugement sur les performances d'une entité (c'est le rôle de la Cour des comptes dans l'audit des comptes publics ou du Comité interministériel d'audit des programmes, organisme créé par le gouvernement avec mission de lui apporter une garantie sur la pertinence et la fiabilité des informations qui sont jointes aux projets de lois de finances).

4. Les normes de l'audit

4.1. Les normes internationales de l'audit

Les normes de l'audit sont issues du référentiel international d'audit élaboré par l'IFAC, qui est la fédération globale de la profession comptable, comprend 159 institutions membres et associés dans 124 pays. Un comité de l'IFAC, dénommé IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) qui assure l'émission des normes d'audit connues sous le nom ISA (International Standards on Auditing), qui sont de simples références adoptées par la plupart des institutions internationales.

Les principales normes utilisées sont comme suit :

4.1.1. Les normes générales ou de comportement

L'ISA 200 traite les objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit. Cette norme édicte explicitement les règles de l'éthique que doit respecter un auditeur (points A14 à A17), et ces points sont explicités dans le code de déontologie des professionnels comptables (IESBA) comme suit¹:

- ✓ **L'intégrité** : Être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles et relations d'affaires.
- ✓ **Objectivité** : Ne laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêts, ni influence inopportune de tiers l'emporter sur son jugement professionnel.
- ✓ **Compétence et diligence professionnelle** : Maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour faire que son client ou son employeur bénéficient de services professionnels de qualité intégrant les derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques et agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles en vigueur.
- ✓ **Confidentialité** : Respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et relations d'affaire et en conséquence, ne divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée, à moins d'avoir un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire, ni utiliser ces informations pour le bénéfice personnel du professionnel comptable ou d'un tiers.
- ✓ **Comportement professionnel** : Se conformer aux lois et réglementations applicables et éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession.

¹ International Ethics Standards Board for Accounts (code de déontologie des professionnels comptables).

4.1.2. Les normes de travail

Le travail de l'auditeur doit être effectué avec soin. D'après l'ISA 200, l'auditeur doit planifier et effectuer sa mission afin de réduire les risques. Il doit respecter scrupuleusement les calendriers et bien superviser ses collaborateurs.

Parmi les normes les plus significatives, sont celles relatives à l'indépendance, et selon l'IESBA l'indépendance est définie comme suit :

« Dans les missions d'audit, dans l'intérêt général, les membres des équipes chargées de l'audit, les cabinets et les cabinets membres du réseau, doivent être indépendants des clients d'audit et par conséquent, l'indépendance est imposée par ledit code de déontologie ».

4.2. Les normes algériennes d'audit

La démarche des autorités algériennes compétentes en la matière (conseil national de la comptabilité dépendant du ministère de finance) est largement inspirée du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), qui consiste à différencier des normes de comportement et normes de travail, et ont adopté la même codification sauf qu'ils ont apporté quelque changement pour tenir compte de la spécificité (particularité) de l'Algérie dans ce domaine pour les rendre adaptable au contexte algérien. De ce fait pour le moment le ministère des finances a publié trois décisions que chacune de ces décisions traite quatre normes qui sont :

A. La décision n° 002 du 04 Février 2016 s'agit de la norme **NAA210** qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « Principes généraux et responsabilités », la norme **NAA505** concernant les « Confirmation externes », la norme **NAA560** qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme **NAA580** sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « Eléments probants ».

B. Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances portant la Norme Algérienne d'Audit 300 « Planification d'un audit d'états financiers », la NAA 500 « Eléments probants » la Norme Algérienne d'Audit 510 « Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture », la NAA 700 « Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

C. Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances portant la Norme Algérienne d’audit 520 « Procédures analytiques », la NAA 570 « Continuité de l’exploitation », NAA 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes » et la NAA 620 « Utilisation des travaux d’un expert désigné par l’auditeur ».

Section 2 : Le commissariat aux comptes

1. Historique, définitions, formation et les conditions professionnelles

1.1. Historique du commissariat aux comptes

L'historique du commissariat aux comptes est très lié à celles des sociétés par actions, et son évolution à travers le temps, a été dicté par le développement qu'a connu le droit commercial, et principalement le droit des sociétés dans les pays industrialisés.

A l'origine, les commissaires aux comptes étaient nommés pour une mission de contrôle pour une courte période .qui précède généralement l'assemblée des actionnaires ; leur Rôle consistait essentiellement (et très souvent) à établir une brève approbation des comptes comptables, sans aucun contrôle approfondi.

C'est après la grande crise économique et financière de 1929 qui a frappé le monde capitaliste, que le commissariat aux comptes va connaître un grand essor .de ce fait, il va devenir un instrument de contrôle efficace et permanent, et que la profession va être exercée par des personnes hautement qualifiées, désignées par les actionnaires des entreprises dans le but principal de sauvegarder leurs intérêts.

Nombreux, sont les pays occidentaux qui ont élaboré des lois et des réglementations destinées à améliorer l'efficacité du contrôle qui devrait être exercé par le commissaire aux comptes.

En Algérie, il convient de signaler, que les lois françaises, en matière du commissariat aux comptes, ainsi que le contrôle des sociétés par actions ont été reconduits jusqu'à 1975, année de promulgation du code de commerce.

Néanmoins, il y à lieu de préciser, qu'à partir de 1970, l'état institué, le contrôle des sociétés nationales en promulguant des textes à cet effet.

c'est ainsi que l'ordonnance n° 69-107 du 31/12/1969 portant loi des finances 1970 prévoyait que le ministre des finances et du plan devait désigner des commissaires aux comptes au niveau des sociétés nationales dans les établissements publics ayant un caractère industriel et commercial et dans les sociétés ou l'état ou un organisme public détient une part du capital social.

Par ailleurs le décret 70-173 du 16/11/1970 a précisé des obligations et les missions des commissaires aux comptes des entreprises publiques et semi publiques, Ainsi il consacre le commissaire aux comptes comme un contrôle permanent, en confiant la mission à des

fonctionnaires de l'état, comme les contrôleurs généraux des finances, les inspecteurs financiers, les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel.

Les missions et les tâches de ces fonctionnaires de l'état étaient de :

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

Avec le mouvement des réformes économiques profondes à partir de l'année 1988, les entreprises publiques économiques sont devenues comme des personnes morales régies par les règles du droit commercial.

A partir de 1991 le cadre juridique de la profession a été fixé par la promulgation de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé, et du décret exécutif n° 92-20 du 13/04/1992 fixant la composition et précisant les attributions et règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

En 2010, la profession du commissariat aux comptes a été réorganiser, par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, par la mise en place de la chambre national des commissaires aux comptes qui a consacré la fin de l'ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé ou les trois professions été regroupé¹.

1.2. Définitions du commissariat aux comptes

- ✓ **La première définition :** « Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »².

¹ **Guide de commissariat aux comptes en Algérie**, Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés conseil régional centre, p15.

² Article 22, **loi 10-01**, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010, p6.

- ✓ **La deuxième définition :** « La fonction de commissariat aux comptes peut être définie comme un contrôle ou audit légal exercé par les professionnels indépendants et dont la finalité est de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice »¹.
- ✓ **La troisième définition :** « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice »².

1.3. Les conditions d'exercice de la profession

Selon l'article 2 de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 stipule que : « Toute personne physique ou morale peut exercer, pour son propre compte, sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, si elle répond aux conditions et critères prévus par la présente loi ».

L'article 8 de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 stipule que : Pour exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, il faut remplir les conditions suivantes :

- A. Être de nationalité algérienne ;
- B. Être titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de ces professions :
 - a) Être titulaire pour la profession d'expert-comptable, du diplôme algérien d'expertise comptable ou d'un titre reconnu équivalent ;
 - b) Être titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
 - c) Être titulaire, pour la profession de comptable agréé, du diplôme algérien de comptable ou d'un titre permettant l'exercice de la profession ;
- C. Jouir de tous les droits civiques et politiques,
- D. Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- E. 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 de

¹ Danièle BATUDE, **L'audit comptable et financier**, Edition NATHAN, 1997, p11.

² Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, **Op.cit.**, p423.

celui de l'organisation nationale des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi ;

- F.** Prêter le serment prévu à l'article 6. Les titres et diplômes visés aux alinéas a et b ci-dessus sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci.

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

Le titre et diplôme visés à l'alinéa c ci-dessus sont délivrés par les établissements de formation professionnelle placés auprès du ministre chargé de la formation professionnelle ou par des établissements agréés par celui-ci ou par des établissements d'enseignement supérieur.

2. Rôles, objectifs, caractéristiques et obligations

2.1. Objectif du commissariat aux comptes

Le développement de l'économie moderne a accru d'une manière considérable l'utilisation des états financiers par les acteurs de la vie économique. Le « droit à l'information financière » ne peut plus être considéré comme réservé aux seuls dirigeants ou associés de chaque entité.

Les salariés, les tiers qui travaillent avec l'entité (banque, clients, fournisseurs), les administrations publiques (fisc, sécurité sociale), les investisseurs potentiels, les autorités de régulation, les agents de cotation, etc. attendent des entreprises la production d'une information pouvant servir de base à leurs décisions.

Il est donc essentiel, sous peine d'occasionner des préjudices majeurs, que l'information publiée soit fiable.

Les états financiers des entités sont établis sous la responsabilité de leurs dirigeants. Ceux-ci ont l'obligation d'arrêter les comptes au moins une fois par an et de les présenter à l'assemblée générale en vue de leur approbation. Ils sont mis ensuite à la disposition du public par voie de publicité légale en vue de leur utilisation par les tiers.

La nécessité de l'audit financier provient du fait que, compte tenu de leur position, les dirigeants sont soumis à des contraintes et à des pressions qui paraissent difficilement compatibles avec la situation d'indépendance requise pour donner une crédibilité suffisante à l'information financière, On peut notamment relever les points suivants :

- Le dirigeant est totalement impliqué dans la vie de son entreprise : il manque parfois du recul nécessaire pour porter une appréciation sereine et objective sur sa situation ; les informations sur les pratiques retenues dans d'autres entreprises peuvent également lui faire défaut ;
- Le dirigeant est soumis à une pression fiscale forte, qui risque de le conduire à privilégier l'optimisation fiscale à la recherche de l'image fidèle ;
- La prestation du dirigeant est le plus souvent jugée par les actionnaires au travers des états financiers : le montant de son salaire, de ses primes, la valeur des titres qu'il détient, voire son maintien pur et simple à la direction de l'entreprise peuvent dépendre de tout ou partie des résultats qu'il affiche.
- Le lien de dépendance qui en résulte, même s'il ne se traduit pas dans les faits par un manque effectif d'objectivité, interdit de placer l'assurance fournie par le dirigeant au même niveau que celle délivrée par un commissaire aux comptes.

La fonction de commissaire aux comptes est d'apporter aux états financiers, établis et publiés par ceux qui en ont la charge, un regard extérieur et une assurance indépendante qui renforcent leur crédibilité.

La crédibilité apportée à l'information financière résulte directement des caractéristiques de l'audit financier :

- ✓ L'auditeur est un intervenant extérieur à l'entreprise, qui doit pouvoir émettre sur les comptes un jugement indépendant ;
- ✓ L'auditeur est un professionnel compétent, qui doit émettre un jugement motivé.

L'audit financier a pour vocation de conférer une utilité réelle aux états financiers en donnant à ceux qui les utilisent une sécurité suffisante dans la prise de leurs décisions. Plus le niveau de confiance accordé aux états financiers n'est renforcé par les conclusions de l'audit, plus les décisions prises sur la base de ces états sont elles-mêmes renforcées.

Le commissariat aux comptes apparaît, à cet égard, comme un élément essentiel du bon fonctionnement de l'économie de marché.

2.2. Les caractéristiques et les obligations du commissaire aux comptes

Le métier du commissaire aux comptes est un métier d'intérêt général; il a un rôle stratégique à remplir. Le commissaire aux comptes certifie les comptes publiés par l'entreprise, c'est-à-dire affirme que ces derniers correspondent à la réalité financière de

l'entreprise. Cette certification est très importante pour les marchés financiers et l'économie en général, elle contribue à la sécurité financière et économique d'un pays,

2.2.1. Les conditions professionnelles

Pour assumer ces missions, le commissaire aux comptes doit répondre à un certain nombre d'exigence de métier qui sont :

A. La compétence

Le commissaire aux comptes est un professionnel mandaté pour garantir la crédibilité des états financiers et identifier les faiblesses des systèmes de contrôle interne. Cette mission de technicité doit être réalisée par un professionnel, remplira des conditions professionnelles¹.

Le commissaire aux comptes doit avoir un haut niveau de formation technique et juridique, notamment comptable, afin de porter un jugement sur la qualité de l'information qu'il audite, ce qui nous conduit nécessairement au critère de compétence professionnelle, qui sans lui, la mission ne pourrait être de qualité.

La compétence professionnelle se traduit par la formation théorique et pratique. Ce critère est considéré comme fondamental, sans lequel, la protection des intérêts des actionnaires ne serait pas suffisamment garantie.²

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes doit avoir une formation de haute qualité qui englobe principalement trois séries de connaissances :

- ✓ Des connaissances comptables approfondies, complétées par une bonne maîtrise de l'organisation comptable et des techniques d'audit ;
- ✓ Des connaissances en économie générale et d'entreprise suffisamment pour lui permettre d'appréhender la comptabilité de l'entreprise, son organisation et son environnement ;
- ✓ Des connaissances approfondies en droit des affaires afin de comprendre et porter un jugement objectif sur le contenu des missions de l'entreprise et de ses responsabilités d'une part, et, d'apprécier leurs incidences sur la régularité et la sincérité des états financiers, d'autre part. Dans ce sens, le commissaire aux comptes doit avoir une formation approfondie et complète en matière de droit commercial, le droit fiscal, ainsi que le droit pénal et droit civil.

¹ **Les mots de l'audit**, édition liaisons, 2000, p 36.

² Nacer eddin Saidi & Ali Mazouz, **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, Tome, SNC, p 47.

B. L'indépendance

L'indépendance du commissaire aux comptes est considérée comme un outil essentiel de restauration de la confiance du public dans la fiabilité et la crédibilité de l'information financière.

Dans ce contexte, et en tant que mandataire de l'assemblée générale et auxiliaire de la loi, le commissaire aux comptes ne peut être en même temps un juge et parti, c'est à dire qu'il ne soit pas responsable de l'information auditée, ce qui pourrait remettre en cause la crédibilité de la mission du commissariat, en d'autre terme le commissaire aux comptes doit jouir d'une indépendance absolue aussi bien vis-à-vis des actionnaires que des responsables et dirigeants de l'information auditée.

L'introduction du principe de l'indépendance du commissaire aux comptes peut être justifié d'une part, par les pouvoirs très étendus détenus par les dirigeants de l'entreprise, et d'autre part, pour défendre les intérêts des travailleurs, qui ne peut être effectuée qu'avec l'intervention d'une opinion neutre.

En Algérie, l'indépendance du commissaire aux comptes a également été au centre des préoccupations des autorités publiques, et pour conférer cette qualité, le législateur a fixé un certain nombre d'incompatibilités de manière à ne pas lier le contrôleur et le contrôlé, et cela pour éliminer toute relation de subordination susceptible d'enfreindre le principe de l'indépendance.

Ainsi, ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société par actions ¹:

- ✓ Les parents et alliés au quatrième degré inclusivement, des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société.
- ✓ Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs, ainsi que des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société ou dont celles-ci possède le 1/10 du capital desdites sociétés.
- ✓ Les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance, un salaire ou une rémunération en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes.
- ✓ Les personnes ayant perçu de la société une rémunération, à raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes et ce, dans un délai de cinq (05) ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

¹ Article 715 bis 6, **Code de commerce** (décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993), p188.

-
- ✓ Les personnes ayant été administrateurs, membres du conseil de surveillance, du directoire et ce, dans un délai de cinq (05) ans à compter de la cessation de leur fonctions.

Afin de soustraire le commissaire aux comptes à toute menace d'intimidation qui pourrait mettre en péril son indépendance, le législateur Algérien a introduit plusieurs types de dispositions pour contribuer à la protection de l'indépendance des commissaires aux comptes. Dans ce sens, la loi prévoit que :

- La durée du mandat est fixée à trois ans renouvelable qu'une seule fois ;
- La révocation du commissaire aux comptes qui ne peut intervenir qu'en cas de refus ou d'empêchement du moins théorique ;
- Le non immixtion dans la gestion ;
- Le droit d'investigation illimité et permanent et les sanctions prévues à l'encontre de toute entrave ou obstacle à l'exercice de ce droit ;

Afin de protéger son indépendance le commissaire aux comptes est appelé à respecter les règles suivantes :

- La réalisation des missions en conformité avec la loi et la réglementation en vigueur ;
- Le volume du travail doit être en adéquation avec ses capacités et les moyens de son cabinet

Enfin, La finalité de cette indépendance est d'une part, assurer l'accomplissement de la mission dans les meilleures conditions possibles de rigueur et d'autre part, mettre le commissaire aux comptes à l'écart de toutes les formes de pression.

C. La moralité

L'opinion exprimée par le commissaire aux comptes constitue une pierre angulaire non seulement pour les décisions des actionnaires, mais aussi pour celles des tiers concernés (créanciers, fournisseurs, banquiers, investisseurs actuels ou potentiels, salariés), c'est pour cela que le commissaire aux comptes doit nécessairement présenter toutes les garanties de moralités, notamment :

- Le sens aigu des responsabilités ;
- La conscience professionnelle ;
- Le secret professionnel ;
- Le respect des lois, des règlements et des règles de déontologie professionnelle.

En effet, la moralité est garantie par l'organisme attribuant l'agrément pour l'exercice de la profession. Cet organisme est appelé à réglementer l'accès à la profession et veiller au respect des règles régissant la profession.

L'importance du principe de la moralité a conduit le législateur Algérien à refuser l'accès à la profession pour les personnes qui ont subi une condamnation.

2.2.2. Les démarches empruntées par le commissaire aux comptes

Dans ce paragraphe, on va traiter les différentes démarches qui doivent emprunter par le commissaire aux comptes, à savoir les modalités de nomination, acceptation du mandat et entrée en fonction et la rémunération.

A. Les modalités de nomination

Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dument écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce, sur la base d'un cahier des charges¹.

Afin d'entamer effectivement le contrôle de l'entité, Le commissaire aux comptes doit être nommé, cette nomination peut se faire :

- **Sur les statuts**

La nomination du commissaire aux comptes se fait dès la constitution instantanée de la société, et cela, conformément aux dispositions de l'article 609 du Décret législatif n°93-08 du 25 Avril 1993 qui stipule à cet effet que « Les premiers administrateurs ou les premiers membres du conseil de surveillance et les premiers commissaires aux comptes sont désignés dans les statuts ²».

- **En assemblée générale constitutive**

La nomination du commissaire aux comptes est décidée par l'assemblée générale constitutive qui doit se réunir pour constater la libération du fonds social et nommer les commissaires aux comptes.

- **En assemblée générale ordinaire**

Pour les nouvelles nominations ou pour la reconduction du mandat.

- **Par décision de justice**

Si l'assemblée omet de désigner un commissaire aux comptes, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes.³

¹ Article 26, **lois 10-01**, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010, p6.

² Article 609, **Code de commerce**, ajouté par le décret législatif n°93-08 du 25/04/1993, J.O n° 27 du 27/04/1993, p156.

³ Article 715 bis 7, **Idem**, p189.

B. La durée du mandat

Les commissaires aux comptes sont nommés pour trois exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du troisième exercice. Et il ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.¹

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (3) renouvelable une (1) fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de (3) trois années².

C. Acceptation du mandat et l'entrée en fonction

Le commissaire aux comptes confirme son acceptation du mandat en signant, selon le cas :

- ✓ Les statuts de la société avec les actionnaires lors de la constitution par devant notaire.
- ✓ dans le cas du renouvellement de son mandat ça sera un procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire avec les membres du bureau.

En outre il doit signifier par écrit son acceptation à la société en lui déclarant qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité ou d'interdiction légale ou réglementaire telles que prévues par l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 pourtant le code de commerce et le décret n°93-08 du 25 avril 1993 portant modification et complément du code de commerce (article 715 bis 4 à 14).

Il notifie sa nomination en qualité de commissaire aux comptes à la commission de contrôle qualité de la chambre nationale des commissaires aux comptes par lettre recommandée dans un délai maximum de quinze (15) jours.³

Il informe la société par écrit des conditions de l'exercice de sa mission et des modalités de mise en œuvre de son mandat, indiquant notamment :

- La responsabilité de sa mission.
- Les interventions.
- Les normes de travail.
- Les périodes d'intervention.
- Les délais de dépôt de son rapport.
- Les honoraires convenus.

¹ Article 715 bis 7, **Code de commerce**, ajouté par le décret législatif n°93-08 du 25/04/1993, J.O n° 27 du 27/04/1993, p 189.

² Article 26, **lois 10-01**, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010, p6.

³ Article 30, **Idem**, p7.

D. Refus du mandat

Dans un délai de 15 jours après la prise de connaissance du commissaire aux comptes de sa nomination doit justifier son refus par écrit à la société, et si cette dernière a publié sa nomination il doit publier la lettre de refus dans le même journal.

E. Honoraires

Les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité. En dehors de ses honoraires et des débours engagés dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit. Les honoraires ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné.¹

F. Cessation de fonction

Il pourrait s'agir de :

- **Démission**

Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectuées.²

La démission ne doit avoir lieu que dans les cas extrêmes, tels que, l'incapacité physique ou légale d'exercice. Il doit présenter un rapport sur les travaux qu'il a effectués et il doit expliquer clairement les motifs de son départ, et les trois mois que la loi l'oblige c'est pour donner le temps à la société de préparer sa succession.

- **Révocation**

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'assemblée générale, être relevés de leur fonctions avant l'expiration normale de celles-ci par la juridiction compétente.³

2.3. Les obligations du commissariat aux comptes

Afin de bien cerner la pratique du commissariat aux comptes, il y a lieu de traiter soigneusement les obligations du commissariat aux comptes.

¹ Article 37, **lois 10-01**, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010, p7.

² Article 38, **Idem**, p7.

³ Article 715 bis 9, **Code de commerce**, ajouté par le décret législatif n°93-08 du 25/04/1993, J.O n° 27 du 27/04/1993, p189.

L'exercice de la profession du commissaire aux comptes exige un comportement particulier, Les aspects de ce comportement porte sur :

2.3.1. Le secret professionnel

La nature de la mission exercer par le commissaire aux comptes lui permettre accès à des informations jugées confidentielles, la raison pour laquelle le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel.

L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal¹.

L'obligation du secret professionnel touche également les stagiaires et les collaborateurs les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés.

Toutefois, le secret professionnel en matière du commissariat aux comptes revête un caractère particulier, car d'une part, le commissaire aux comptes est tenu d'informer les actionnaires et d'autre part, il doit respecter le secret professionnel. C'est pour cela que le commissaire aux comptes doit présenter un rapport limiter aux renseignements qui permettre d'une part, aux actionnaires de voter en toute connaissance de causes et d'autre part, de sauvegarder les renseignements confidentiels de la société qui pourront porter préjudice aux intérêts de la société.

2.3.2. La non – immixtion dans la gestion

Le principe de non immixtion dans la gestion est considéré comme un élément fondamental à l'exercice de la profession du commissariat aux comptes, ce principe qui a été posé par la loi 10-01 du 29/06/2010, détermine les champs d'intervention du commissaire aux compte dans la vie de l'entreprise, c'est-à-dire est un principe qui délimite et définir les frontière du commissariat aux comptes.

En effet, l'introduction du principe de non immixtion dans la gestion, posé par la loi 10-01 du 29/06/2010 a été pour cibler deux objectifs, d'une part, le renforcement de l'autonomie de l'entreprise en matière de gestion et d'autre part, le renforcement de l'indépendance du commissaire aux comptes.

Enfin, Il faut noter que malgré ce principe concrétise la notion de la séparation des taches entre l'organe gestionnaire de l'entreprise et le commissaire aux comptes, mais

¹ Article 71, **lois 10-01**, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010, p10.

n'empêche pas ce dernier d'établir des canaux de dialogue qui pourra créer un climat favorable de collaboration.

2.3.3. la permanence de la mission

Le rôle important que joue le commissaire aux comptes comme sur la scène financière comme étant une légitimation des états financiers publiés par les agents économiques a poussé le législateur Algérien de réserver le caractère permanent à la profession.

Dans ce contexte, le code de commerce a stipulé dans son article 678 que « les commissaires aux comptes peuvent à toute époque de l'année, opérer des vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns ». Dans le même cheminement, l'article 31 de la loi 10-01 du 29/06/2010 a concrétisé ce caractère.

Cependant l'analyse de ce principe nous montre clairement que d'une part, la permanence en matière d'intervention ne revêt pas un caractère obligatoire en raison de l'expression « peuvent » et d'autre part, l'intervention doit être organisée et planifiée.

3. Responsabilités du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, par l'importance de sa mission et ce qu'il représente porte de lourdes responsabilités qui si elles venaient à être engagées contre lui, peuvent lui causer des ennuis très sérieux.

C'est pour cela tout le long de sa mission, dans ses dires et ses faits, le commissaire aux comptes fait toujours attention. Il doit être tout le temps lucide et sûr de ses engagements. La possibilité de lui faire assister d'experts ou collaborateurs ne doit pas lui faire oublier qu'il porte à sa charge toute la responsabilité de la mission.

Généralement le commissaire aux comptes fait face à trois types de responsabilité.

3.1. La responsabilité disciplinaire

Le commissaire aux comptes peut également faire l'objet de sanction de la part du conseil national de la comptabilité pour tout manquement ou infraction aux règles professionnelles ou déontologiques. A cet effet, **l'article 63 de la loi 10-01** 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 leur fonction.

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 ces 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 ».

3.2.La responsabilité civile

Elle est engagée lorsque le commissaire aux comptes commet, dans le cadre de sa mission, des fautes par incompetence ou par négligence ayant causé des préjudices à la société ou aux tiers. Il n'est déchargé de sa responsabilité que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et dénoncé les infractions au conseil d'administrations. Ainsi l'article 61 de la loi 10-01 stipule : « Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions.

Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi.

Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate à l'assemblée générale la plus proche, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le procureur de la République près le tribunal compétent ».

3.3.La responsabilité pénale

Toute infraction aux obligations légales peut mener aux peines prévues par le code de commerce et le code pénal.

L'article 62 de la loi 10-01 stipule : « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement † une obligation légale ».

Section 3 : Rôle et missions du commissaire aux comptes**1. Missions du commissaire aux comptes****1.1. Mission générales (permanentes)****1.1.1. La certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels**

« Le commissaire aux comptes a pour missions de : certifier que les comptes annuels sont régulières et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes »¹.

Ces notions peuvent être définies comme suit :

✓ La notion de régularité

Elle peut être cernée par rapport au respect dans l'établissement des comptes, des dispositions légales et réglementaires d'une part, et des usages et principes comptables généralement admis d'autre part.

✓ La notion de sincérité

La tendance actuelle retient l'approche de ne s'attacher qu'aux aspects objectifs, qui peuvent résulter de l'évaluation correcte des faits comptables, de l'application de la bonne foi et de la loyauté dans les règles et principes généralement admis et de l'application raisonnable des événements et situations.

✓ La notion d'image fidèle

Issue de la quatrième directive européenne, d'origine anglo-saxonne « True and fair view ». La notion d'image fidèle est liée aux obligations de régularité et de sincérité, ainsi que l'application du principe de prudence, cette image reflète la réalité sur l'apparence juridique de l'entreprise.

1.1.2. Vérification des informations données dans le rapport de gestion des dirigeants :

Le commissaire aux comptes a pour missions de 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.²

¹ Alinéa 1, l'article 23, **loi n° 10-01**, 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, p6.

² Alinéa 2, **Idem**, p6.

Le référentiel auquel s'attachera le commissaire aux comptes pour apprécier la sincérité et vérifier la concordance des informations fournies, est constitué principalement des documents comptables qu'il aurait déjà examinés dans le cadre de sa mission de certification.

1.1.3. Appréciation des conventions particulières

Le commissaire aux comptes est chargé d'apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprise ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect.¹

1.1.4. Prévention des difficultés des entreprises

Le commissaire aux comptes doit signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.² Il est tenu d'adopter une conduite vigilante et d'avoir la présence d'esprit tout au long de sa mission de certification des critères défavorables susceptibles d'altérer la continuité de l'entreprise.

Ces critères défavorables se présentent en trois catégories :

- ✓ Les critères fondés sur la situation financière ;
- ✓ Les critères fondés sur l'exploitation ;
- ✓ Autres critères (environnement, moyens humains et matériels.....etc.).

1.1.5. Les contrôles particuliers

Le commissaire aux comptes est également chargé de procéder à certains contrôles particuliers prévus par le code de commerce, et dont les résultats doivent être consignés dans son rapport général, il s'agit principalement des contrôles suivants :

- ✓ Le contrôle des rémunérations versées selon l'effectif total de l'entreprise, aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées de l'entreprise.
- ✓ Le contrôle des actions de garantie, disposition non applicable actuellement aux entreprises publiques.

¹ Alinéa 4 de l'article 23, **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, p6.

² Alinéa 5, **Idem**, p7.

1.2. Missions particulières (spéciales)

Le législateur algérien a chargé les commissaires aux comptes d'une multitude de missions particulières, leur présence est désormais quasi-permanente dans les principaux événements qui se produisent tout au long de leur mandat.

Ces missions très variées et de natures temporaires, peuvent être résumées comme suit :

- ✓ Fusion, scission, transformation de la nature juridique ;
- ✓ Augmentation ou réduction du capital social (**article 666 et 675 du code de Commerce**) ;
- ✓ Signaler les irrégularités et inexactitude qu'il aurait relevées à l'assemblée générale (**article 680 du code de commerce**) ;
- ✓ Emission de valeurs mobilières ou introduction en bourse ;
- ✓ Appréciation des propositions d'une modification des formes et méthodes d'évaluation des comptes sociaux (**article 717 du code de commerce**) ;
- ✓ Examen des acquisitions de participation (**article 713 du code de commerce**) ;
- ✓ Attestation que l'actif net est au moins égale au fonds social en cas de transformation de l'entreprise (**article 686 du code de commerce**).

2. Rôles 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 associés/actionnaires annuellement par la présentation de rapports à l'assemblée générale ordinaire des associés/actionnaires. Son contrôle est 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.

Nonobstant la certification de la régularité et de la sincérité des comptes sociaux, de l'inventaire, des bilans et des résultats, le commissaire aux comptes vérifie également la sincérité des informations contenues dans le rapport annuel de gestion du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. En outre, il prodigue des conseils, des avis et recommandations aux actionnaires et aux cadres dirigeants de la société, et s'assure que l'égalité entre les actionnaires est bien respectée par le dirigeant principal de la société.

S'il relève des fautes professionnelles, il en informe verbalement le conseil d'administration et par écrit dans son rapport annuel l'assemblée générale des actionnaires et demande la régularisation immédiate des fautes relevées. Si 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.

Le commissaire aux comptes assure d'autres rôles non moins importants qui lui sont dictés par la loi ou par l'éthique professionnelle. Il s'agit des rôles : d'informateur, de contrôleur, de conseiller et d'auxiliaire de la justice.

2.1. Le rôle d'informateur

A. Envers le conseil d'administration

Le dirigeant principal est tenu légalement de convoquer le commissaire aux comptes à la réunion du conseil d'administration, ou du conseil de surveillance qui arrête les comptes sociaux de l'exercice.¹

A l'occasion de ce conseil, le commissaire aux comptes peut faire sa communication sur les diligences qu'il a mise en œuvre, et éventuellement sur les anomalies relevées tant sur le contrôle interne que sur la tenue des comptes, des livres légaux... .

B. Envers l'assemblée générale des actionnaires :

Le commissaire aux comptes est tenu légalement d'élaborer des rapports de mission qu'il présente annuellement à l'assemblée générale des actionnaires/associés.

On distingue trois types de rapports :

- ✓ Le rapport général de certification des comptes sociaux qui est établi en fin d'année, et qui sanctionne les travaux de contrôle et d'investigation sur les états financiers et la gestion des comptes sociaux de l'exercice contrôlé.
- ✓ Les rapports spéciaux qui constatent l'existence ou l'absence de conventions réglementées et leur régularité vis-à-vis de la loi²
- ✓ Le rapport intérimaire qui est établi par le commissaire aux comptes au cours de l'exercice pour vérifier la situation financière et certains comptes de la société, afin de constater si les avis et recommandations et éventuellement les réserves qu'il avait formulés précédemment ont été pris en charge. Et ce rapport est transmis aux actionnaires/associés pour information au sein de l'assemblée générale.

¹ Article 715 bis 12, **Code de commerce** (décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993), p191.

² Article 628 et 672, **Idem**, p159 et p170.

2.2. Le rôle de contrôleur

Le commissaire aux comptes a désormais en plus du contrôle comptable et financier, la charge de contrôler les systèmes d'informations et de gestion, le système d'exploitation informatisé, de contrôle interne mis en place...etc.

Pour assurer son rôle de contrôleur, le commissaire aux comptes dispose :

✓ D'un droit à l'information

Le commissaire aux comptes peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme, toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires¹. Il peut aussi requérir des organes habilités d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation².

Seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, refusé la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, et notamment de tous contrats, livres, documents et registres de procès-verbaux³.

La loi fait également obligation au dirigeant principal de convoquer les commissaires aux comptes à toutes les assemblées générales ordinaires et extraordinaires, ainsi qu'au conseil d'administration chargé d'examiner les comptes sociaux annuels, et aussi la loi oblige Les administrateurs des sociétés remettent, chaque semestre au moins, au commissaire aux comptes, un Etat comptable Etabli selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.

✓ Du pouvoir d'investigation

Ces pouvoirs permettent au commissaire aux comptes d'effectuer toutes les recherches et vérifications qu'il jugera utiles.

Seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, mis obstacle aux vérifications, aux contrôles des commissaires aux comptes⁴.

¹ Article 31, **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, p7.

² Article 32, **Idem**, p7.

³ Article 831, **Code de commerce**, p246.

⁴ **Idem**.

2.3. Le rôle de conseiller

Le commissaire aux comptes est en mesure de conseiller les dirigeants sur la meilleure manière de tenir les comptes afin de rendre la gestion de l'entreprise aussi transparente que possible, il peut aussi attirer leur attention sur les irrégularités d'ordre juridique et financier.

2.4. Révélation des faits délictueux et procédure d'alerte

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux, au cours de l'accomplissement de leur mission.

En outre, ils révèlent au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.¹

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

2.4.1. Les phases de déroulement de la procédure d'alerte

L'alerte se déroule formellement en trois phases, mais avant sa mise en œuvre officielle, les contacts, les demandes d'explications et les mises en garde officieuses pourront avoir des effets bénéfiques sur l'activité du conseil d'administration.

Si cette incitation ne s'avère pas suffisante, le commissaire aux comptes doit alors déclencher les procédures prévues, Dans une première phase, il commence par informer le président du conseil des faits qui motivent son inquiétude. Tout pousse alors ce dernier à répondre au commissaire aux comptes dans les 15 jours qui suivent, puisqu'à ce stade la procédure demeure encore confidentielle. Ces réponses devront être non seulement fournies dans ce délai, mais aussi suffisamment convaincantes pour stopper le processus de l'alerte, dans le cas contraire le commissaire aux comptes doit dans les huit jours passer à une deuxième phase, il invite le président à faire réunir le conseil d'administration afin de délibérer sur les questions évoquées et en sa présence.

Le conseil doit se tenir dans les 15 jours après sa convocation conformément à la loi et aux statuts de la société. Il est informé par le commissaire aux comptes de la gravité des faits reprochés, et mis en garde par ce dernier sur le déclenchement de la procédure d'alerte, si les décisions qui ont été prises par le conseil n'ont pas été exécutées et mises en œuvre par le

¹ Article 715 bis 13, **Code de commerce** (décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993), p191.

directeur général dans les délais arrêtés par le conseil, le commissaire aux comptes déclenche la troisième phase de l'alerte.

La délibération du conseil d'administration est communiquée aux membres du comité d'entreprise, et le commissaire aux comptes informe le procureur de la république de la situation délictuelle et du déclenchement de la procédure d'alerte.

Parallèlement et si le commissaire aux comptes persiste à trouver la situation compromise, et que le conseil d'administration ne réagit pas de manière appropriée, la situation est alors portée à la connaissance des actionnaires, par l'établissement d'un rapport spécial du commissaire aux comptes présenté à la prochaine assemblée générale ordinaire¹, avec communication au comité d'entreprise et au procureur de la république.

En définitive, il semble que le ou les administrateur(s) dissident(s) qui est/sont dans l'impossibilité de faire réagir un conseil d'administration ou de surveillance passif, ou de mauvaise volonté peut/peuvent fort utilement recourir au commissaire aux comptes en lui fournissant officieusement toutes les informations utiles pour l'inciter à mettre en œuvre la procédure d'alerte. Ce moyen de pression est d'autant plus fort que les responsabilités qui en découlent ne peuvent être déclinées.

2.4.2. L'alerte et ses responsabilités juridiques

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

Dans cette mission d'alerte, le commissaire aux comptes joue clairement le rôle « d'auxiliaire de la justice » dans la mesure où il est tenu de révéler les faits délictueux à la justice, dans le cas où il n'aura pas révélé au procureur de la république, les faits délictueux dont il aura eu connaissance, il sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines².

L'incitation à mettre en œuvre l'alerte est confortée par l'immunité de principe dont jouit le commissaire aux comptes pour le déclenchement de la procédure d'alerte. Il n'en sera tenu responsable que s'il aura provoqué une alerte de mauvaise foi, ou qu'il aura commis une faute lourde, si le commissaire aux comptes justifie le déclenchement de la procédure d'alerte,

¹ Article 715 bis 11, **Code de commerce** (décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993), p190.

² Article 830, **Idem**, 246.

sa responsabilité est nullement engagée même si le déclenchement a été fait à tort , mais en toute bonne foi.

Par contre si les membres du conseil d'administration mettent entrave ou s'ils n'y répondent pas de manière satisfaisante dans cette procédure d'alerte, ils encourent une responsabilité de droit commun.

De plus, il est vraisemblable que le passif constitué (entre le moment où les dirigeants auraient dû répondre à la procédure du commissaire aux comptes, et la date finale du dépôt du bilan), sera plus facilement mis à la charge des dirigeants. Le fait de ne pas répondre aux demandes du commissaire aux comptes relève d'une faute, dont le lien avec certains éléments du passif n'est pas difficile à établir. En cas de mise en cause de la responsabilité des dirigeants, le défaut de réponse à l'alerte du commissaire aux comptes serait sans doute analysée comme une faute de gestion susceptible de justifier une condamnation à payer une partie du passif. Cette position de droit est renforcée par un cas de jurisprudence anglaise sur le nouveau droit de la faillite.

Conclusion du chapitre I

Dans ce chapitre, on a présenté l'audit financier en général et ces différents type qui sont l'audit externe et interne, puis on s'est approfondie sur l'audit légal qui est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers, ce professionnel est le commissaire aux comptes, ce dernier a des missions effectuées, qu'elles sont structurées par des normes, des responsabilités à subir et des obligations a respectées.

Chapitre II : Le déroulement d'une mission du commissariat aux comptes

Introduction

Pour atteindre les objectifs cités dans le précédent chapitre, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importantes et très diversifiées.

L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent le commissaire aux comptes à adopter une démarche rationnelle.

Le déroulement de cette mission passe par plusieurs étapes de la prise de connaissance de l'entreprise jusqu'à l'élaboration et la rédaction du rapport final.

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

Après avoir envoyé une lettre de mission à la direction de l'entreprise en vue de convenir d'un accord sur les termes des missions d'audit conformément à la norme d'audit 210, le commissaire aux comptes a procédé à la mise en œuvre de sa mission.

1. La mise en œuvre de la mission

La mise en œuvre de la mission est une étape fondamentale dans la démarche d'audit. En effet, ces premiers travaux vont permettre de cerner l'étendue et la nature des travaux à engager dans un volume horaire limité. Pour cela, l'auditeur devra réaliser une prise de connaissance de l'entité contrôlée afin d'identifier les principales zones de risques.

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

La prise de connaissance de l'entité et de son environnement est une des étapes indispensables de la planification. Elle doit permettre au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et y répondre tout au long de son audit.

Cette prise de connaissance préalable vise à couvrir des aspects fondamentaux à savoir le recensement des cycles principaux et l'identification des zones de risques auxquels est soumise l'entreprise, lesquels risques pouvant influencer sur les comptes¹.

1.1.1. Nature des points à considérer

Il peut être intéressant de distinguer, d'une part, les informations liées au secteur d'activité et, d'autre part, les éléments liés à l'entité elle-même :

- Informations liées au secteur d'activité : état du marché (croissance, stagnation, ...), marges du secteur, particularités légales ou réglementaires, importance de l'innovation, niveau de la concurrence, marché de l'emploi, difficultés comptables spécifiques au secteur d'activité ;
- Informations liées à l'entité : identité des détenteurs du capital, composition de l'organe de direction, politique générale envisagée par les dirigeants, organigramme, qualité du contrôle de gestion, nature des activités, politique commerciale, principaux fournisseurs, politique d'investissement et de financement.

¹ Alain MIKOL, **AUDIT et commissariat aux comptes**, 12^{ème} édition, 2014, p107.

1.1.2. Moments et périodicité de la prise de connaissance.

Les premières prises de connaissance générales de l'entité et de son secteur d'activité doivent intervenir en premier lieu préalablement à l'acceptation du mandat. En effet, l'étude des premiers éléments doit permettre au commissaire aux comptes de déterminer la possibilité, pour sa part, d'effectuer ou non la mission.

En cas de nomination et d'acceptation de mandat, la prise de connaissance devra être enrichie et de préférence collectée dès le début du mandat afin que l'auditeur prend en compte des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires ou résultant de mauvaises estimations comptables¹.

Par la suite, ces informations devront être régulièrement actualisées et éventuellement complétées.

1.1.3. Moyens de la prise de connaissance

Différentes sources d'informations permettent au commissaire aux comptes d'acquérir la connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité. On citera notamment :

- ✓ consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états financiers, s'ils existent, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies ;
- ✓ entretiens avec les dirigeants, avec les principaux cadres de l'entreprise et avec les personnels chargés de l'audit interne ;
- ✓ collecte de documents internes à l'entité (rapports de gestion, documents adressés aux actionnaires, documents prévisionnels, ...);
- ✓ entretiens avec des personnes extérieures à l'entreprise connaissant le secteur d'activité ;
- ✓ publications relatives au secteur d'activité (articles spécialisés, ...), textes légaux et réglementaires relatifs au secteur d'activité.

1.2. La planification de la mission

Préalablement à la réalisation de la mission d'audit en tant que telle, le commissaire aux comptes planifie sa mission afin que cette dernière puisse être réalisée dans des conditions optimales d'efficacité.

La planification consiste à prévoir l'approche générale des travaux et les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit.

¹ Alain MIKOL, **Op.cit.**, p108.

Selon la norme algérienne d'audit 300 : Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit adaptée pour la mission et de développer un programme de travail. Une planification adéquate est bénéfique à l'audit des états financiers, en ce sens qu'elle aide l'auditeur à:

- ✓ porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit ;
- ✓ identifier et résoudre les problèmes potentiels en temps voulu;
- ✓ organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente.

Une planification adéquate peut également aider l'auditeur dans:

- ✓ la sélection des membres de l'équipe affectée à la mission ayant des niveaux appropriés d'aptitude et de compétences pour répondre aux risques prévus et dans la correcte affectation des tâches;
- ✓ la direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux;
- ✓ le cas échéant, la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composants et les experts.

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

La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité.

La planification est un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Elle comprend le besoin de considérer avant même l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des questions telle que:

- ✓ Les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;
- ✓ La prise de connaissance générale du cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme;
- ✓ La détermination du caractère significatif ;
- ✓ La participation d'experts;
- ✓ La réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.

L'auditeur peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la direction de l'entité afin de faciliter la conduite et la direction de la mission d'audit sans toutefois compromettre l'efficacité de son audit. La stratégie générale d'audit ou le programme de travail reste de la responsabilité de l'auditeur.

1.2.1. Stratégie d'audit

La stratégie d'audit doit, en règle générale en raison des adaptations éventuelles en fonction de chaque entité, comporter les informations suivantes¹ :

a) Présentation de l'entreprise

- Activité, organisation, structure, secteur d'activité ;
- Modifications intervenues dans l'environnement de l'entreprise ;

b) Contenu de la mission

- Nature de la mission (certification des comptes individuels, des comptes consolidés,) ;
- Co-intervenants, date de fin de mandat ;

c) Évaluation des risques inhérents et du contrôle interne

- Évaluation du risque lié à la situation économique et financière (marché de l'entreprise, produits de l'entreprise, climat social, ...) ;
- Évaluation du risque lié 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, prise en compte des textes légaux, ...) ;
- Appréciation des risques liés au contrôle interne. Pour chaque cycle, (stocks et en-cours, clients ventes, ...), appréciation globale du risque (faible, moyen, élevé) lié à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ;

d) Détermination du seuil de signification

Le seuil de signification permet de fixer un niveau à partir duquel une anomalie significative puisse avoir une incidence sur les comptes annuels en affectant la sincérité, la régularité et l'image fidèle desdits comptes et, par conséquent, en induisant en erreur le lecteur des comptes.

e) Coordination, direction, supervision et revue de la mission

- Possibilité de s'appuyer sur les travaux d'autres professionnels chargés de l'élaboration ou du contrôle des comptes ou le besoin de faire appel à d'autres experts ;
- La coordination avec les commissaires aux comptes des filiales ou de la société mère.

¹ Gérard LEJEUNE et Jean pierre EMMERICH, **Audit et commissariat aux comptes**, 2007, P91.

1.2.2. Le programme de travail

Selon la NAA 300, «Le programme de travail définit de manière plus détaillée la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission pour réduire le risque d'audit à un niveau faible et acceptable ».

À l'occasion de la mise en œuvre des travaux d'audit, le commissaire aux comptes pourra être amené à modifier les éléments planifiés et consignés dans la stratégie d'audit et le programme de travail.

Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit¹.

1.3. Le contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction²

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

- les méthodes comptables de présentation des comptes des exercices précédents;
- les éventualités et les engagements inscrits notamment en hors bilan.

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

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

¹ Norme algérienne d'audit 300 Planification d'un audit d'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 Norme algérienne d'audit 510 Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture, Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).

Les diligences à mettre en œuvre par l'auditeur consistent à :

- Consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états financiers, s'ils existent, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies ;
- Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comporte pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours. et ce :
 - A) En s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire ont été retraités ;
 - B) En déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
 - C) En procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes :
 - Revue des dossiers de travail³, ou des bases de conclusion de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités;
 - Evaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture, ou
 - Mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

Lorsque l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme NAA 450.

1.4. Evaluation du risque d'audit et ses composants

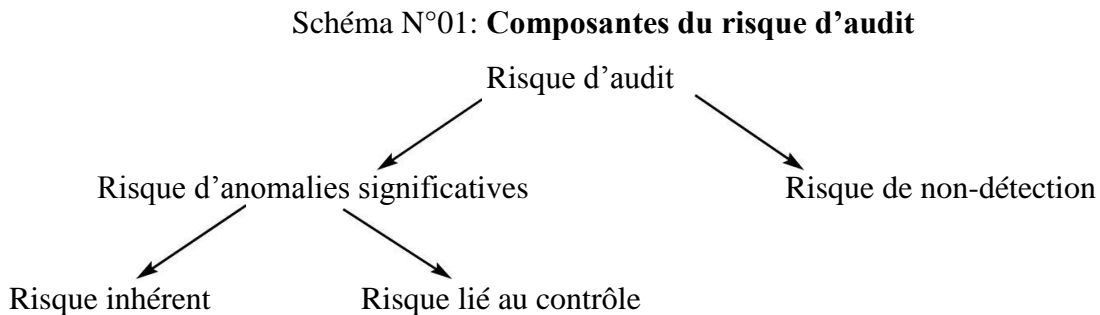
Le risque que l'auditeur exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé risque d'audit¹.

Par la prise de connaissance de l'entité contrôlée, le commissaire aux comptes évalue le risque d'audit et oriente sa mission en définissant les diligences visant à le réduire à un niveau acceptable faible. Ainsi, si un cycle particulier (par exemple, le cycle des en-cours) comporte

¹ Alain MIKOL, *op.cit.*, P 106.

un risque important, le commissaire aux comptes choisira de renforcer l'étendue des diligences habituellement mises en œuvre.

Le risque d'audit se subdivise selon le schéma suivant :



Source : Gérard LEJEUNE et Jean pierre EMMERICH, *op.cit.*, p 95.

1.4.1. Le risque d'anomalies significatives

Dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

A. Le risque inhérent correspond à la possibilité, sans tenir compte du contrôle interne éventuel, de l'existence d'une anomalie significative dans les comptes.

Le risque inhérent est donc le risque général de l'entité qui doit tenir compte des particularités de l'entreprise révisée. Ainsi, pour évaluer ce risque, le commissaire aux comptes évaluera divers facteurs tels que :

- L'intégrité, le niveau d'expérience, les changements de l'équipe de direction ;
- La nature des activités de l'entité, les conditions économiques et concurrentielles du secteur, l'évolution du marché et les pratiques comptables du secteur ;
- L'existence d'opérations comptables inhabituelles ou complexes ;
- La vulnérabilité des actifs aux pertes et aux détournements.

B. Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

La réduction du risque lié au contrôle repose sur une évaluation correcte du contrôle interne effectuée par le commissaire aux comptes. Ce risque sera élevé si le commissaire aux comptes conclut que le contrôle interne n'est pas ou est mal appliqué.

1.4.2. Le risque de non détection

Le risque de non détection est propre à la mission d'audit et correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non détection.

2. Examen et évaluation du contrôle interne

2.1. Définitions de contrôle interne

- ✓ **Première définition :** Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées¹.
- ✓ **Deuxième définition :** Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de la gestion de l'entreprise².

2.2. Objectifs du contrôle interne

Les objectifs du dispositif de contrôle interne visent, plus particulièrement à assurer :

A. Conformité aux lois et règlements

Il s'agit des lois et règlements auxquels la société est soumise. Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que la société intègre à ses objectifs de conformité.

Compte tenu du grand nombre de domaines existants (droit des sociétés, droit commercial, environnement, social, etc.), il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de :

- ✓ Connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;
- ✓ Etre en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;
- ✓ Transcrire ces règles dans ses procédures internes ;
- ✓ Informer et former les collaborateurs sur celles des règles qui les concernent.

B. Application des instructions

Les instructions et orientations de la direction générale ou du directoire permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action.

¹ Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation troisième tirage 2005, p130.

² G.BENEDICT et R.KERAVEL, Evaluation du contrôle interne, Edition Malesherbes 1996, p17.

Ces instructions et orientations doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Ces instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis par la société et des risques encourus.

C. Fonctionnement des processus internes de la société

L'ensemble des processus opérationnels, industriels, commerciaux et financiers sont concernés.

Le bon fonctionnement des processus exige que des normes ou principes de fonctionnement aient été établis et que des indicateurs de suivi aient été mis en place.

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces processus comprennent non seulement ceux qui traitent directement de la production des états financiers mais aussi les processus transformant des opérations économiques en mouvements comptables.

D. Sauvegarde des actifs

Toutes les dispositions prises dans la gestion courante des affaires doivent permettre de sauvegarder au mieux « les actifs » confiés à chacun dans le cadre des responsabilités qui lui sont assignées. Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire, l'image ou la réputation. Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivité, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse de contrôle interne. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière.

E. Fiabilité des informations financières

Chacun doit veiller à n'édi ter que des informations fiables, donc vérifiables. On retrouve ici le souci des responsables financiers quant à la maîtrise des informations financières. Mais le précepte est plus général puisqu'il englobe aussi bien les informations externes qu'internes.

On n'imagine pas une maîtrise convenable des activités si les informations divulguées par chacun sont susceptibles d'être contestées et ne reposent pas sur des certitudes.

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

La prise de connaissance du contrôle interne va permettre d'apprécier l'existence des procédures de contrôle interne et leur niveau de formalisation. Il est donc nécessaire de connaître les moyens par lesquels le commissaire aux comptes va prendre connaissance des

procédures de contrôle interne et à quel moment de sa mission cette prise de connaissance doit intervenir.

A. Méthodologie de prise de connaissance des procédures

Pour réaliser l'étape de prise de connaissance, le commissaire aux comptes dispose des moyens suivants :

- ✓ Entretiens avec les principaux responsables de l'entreprise afin de cerner les objectifs généraux de la direction en matière de contrôle interne ;
- ✓ Entretiens avec les intervenants chargés d'effectuer un contrôle interne ;
- ✓ Analyse des manuels de procédures ;
- ✓ Analyse de documents d'évaluation d'intervenants externes (documents du commissaire aux comptes précédent, ...).

B. Outils de description des procédures

Différentes techniques permettent de décrire les procédures de contrôle interne. Il peut ainsi s'agir :

- D'une annotation des manuels de procédures existants dans la société si ceux-ci sont correctement réalisés et à jour ;
- De notes descriptives (forme narrative). Cette description sous forme narrative est particulièrement adaptée aux systèmes simples car elle est facile d'utilisation mais ne permet pas d'avoir une vision d'ensemble du système et une chronologie claire des opérations ;
- De diagrammes de circulation d'informations (flow-chart).

Bien que plus complexe à mettre en œuvre car nécessitant une bonne pratique, cette technique de description permet de cerner globalement un système et d'obtenir une chronologie claire des opérations.

C. Moment de la prise de connaissance

La prise de connaissance et la description des procédures de contrôle interne constituent un investissement important et nécessitent des intervenants qualifiés. Pour pouvoir être exploitée dans la suite de la mission d'audit, la description des systèmes doit être réalisée dans la phase de prise de connaissance de la mission et, dans la mesure du possible, lors du premier exercice du mandat. En effet, dès le premier exercice, le commissaire aux comptes doit être en mesure de donner une opinion sur les comptes annuels. L'investissement lors de la première année sera donc beaucoup plus important.

Les descriptifs du contrôle interne devront être remontés dans le dossier permanent du commissaire aux comptes afin d'être actualisés les exercices suivants.

2.4.L'évaluation théorique et le contrôle de l'application permanente des procédures de contrôle interne

Une fois décrits, le commissaire aux comptes doit apprécier si les contrôles internes permettent de réduire le risque lié au contrôle. Pour ce faire, il devra procéder en deux étapes. Tout d'abord, il conviendra de porter un jugement sur les procédures internes préalablement décrites. Ensuite, il sera nécessaire de s'assurer que les procédures de contrôle interne sont effectivement appliquées au sein de l'entité.

Après avoir pris connaissance des procédures de contrôle interne, le commissaire aux comptes procède à leur évaluation afin d'en recenser les points forts et les points faibles.

Compte tenu de la nature de sa mission, le commissaire aux comptes devra, au final, s'assurer que les procédures de contrôle interne permettent de garantir :

- ✓ l'exhaustivité des enregistrements (toutes les opérations sont bien comptabilisées) ;
- ✓ la réalité des enregistrements (toutes les opérations comptabilisées sont réelles) ;
- ✓ l'exactitude de l'enregistrement comptable (toutes les opérations comptabilisées respectent les règles et méthodes de comptabilisation. Par exemple, évaluation correcte des opérations en devises, séparation correcte des exercices, ...).

Afin de pouvoir réaliser une évaluation correcte, le commissaire aux comptes pourra s'appuyer sur les moyens suivants :

- Utilisation de questionnaires préétablis qui comportent un nombre important de questions recensant selon chaque cycle les principales sources de risques. Il sera nécessaire cependant d'adapter, si nécessaire, le questionnaire en fonction des particularités de chaque dossier.

Le questionnaire peut se présenter sous la forme de questions fermées (réponse positive ou négative pour chaque question) ou sous la forme de questions ouvertes (la réponse devra être développée).

- Utilisation de grilles d'analyses plus particulièrement adaptées pour s'assurer de la séparation correcte des fonctions entre les différents personnels ;
- Examen approfondi des descriptifs établis par l'équipe d'audit afin de déterminer les étapes pour lesquelles un risque sur l'exhaustivité, la réalité ou l'exactitude des enregistrements est susceptible de survenir.

Lorsque l'analyse des contrôles internes aura été effectuée, le commissaire aux comptes pourra en déterminer les points forts ou les points faibles. Une faiblesse du contrôle interne maintient le niveau de risque lié au contrôle à un niveau élevé. La nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs seront donc certainement accrus. Une force du contrôle interne permettra, au contraire, de réduire le risque lié au contrôle. Toutefois, il est nécessaire de s'assurer du fonctionnement effectif.

Contrôle de l'efficacité des contrôles. Le commissaire aux comptes mettra en œuvre des tests de procédures en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives.

2.5. Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne

Les conclusions du commissaire aux comptes différeront à la lecture de la synthèse des travaux de contrôle d'évaluation et d'application permanente des procédures de contrôle interne. Il est donc nécessaire d'envisager plusieurs hypothèses :

A. 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 de ses contrôles. Ces contrôles ne seront cependant pas totalement supprimés.

B. Le contrôle interne est mal conçu

Dans ce cas, et compte tenu de la faiblesse du contrôle interne, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé à un niveau élevé. En effet, le contrôle interne n'est pas en mesure d'identifier et de corriger les anomalies pouvant survenir. Le commissaire aux comptes devra donc en tirer les conséquences nécessaires et mettre en place des procédures d'audit complémentaires.

C. Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué

Les conséquences pour le commissaire aux comptes seront les mêmes que lorsqu'il établit que le contrôle interne est mal conçu. En effet, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes demeure à un niveau élevé puisque les procédures de contrôle interne sont mal appliquées.

La synthèse de l'appréciation du contrôle interne doit indiquer :

- ✓ Les anomalies relevées sur le fonctionnement des systèmes et procédures ;
- ✓ L'incidence possible sur les comptes annuels ;
- ✓ l'incidence sur le programme de contrôle des comptes.

Les résultats de l'étude de l'évaluation du contrôle interne doivent être consignés :

- ✓ Dans les dossiers de travail ;
- ✓ Dans un rapport destiné aux dirigeants de la société contrôlée.

Le rapport sur le contrôle interne destiné aux dirigeants de la société contrôlée doit indiquer non seulement les dysfonctionnements et anomalies relevés mais aussi, et à chaque fois où cela est nécessaire, des suggestions d'amélioration et de conseils.

La structure du rapport sur le contrôle interne doit inclure minimum les chapitres suivants :

- ✓ Un rappel rapide de la mission et de la place de l'appréciation du contrôle interne, les conditions d'exécution et la méthodologie utilisée ;
- ✓ Le sommaire ;
- ✓ Les développements correspondants à ce qui a été annoncé dans le sommaire. Chaque anomalie doit être traitée comme suit :
 - Description de la faiblesse ;
 - Conséquence et incidence de cette faiblesse sur les comptes annuels ;
 - Avis et conseils permettant de la surmonter.
- ✓ Annexes éventuelles ;
- ✓ Lieu, date et signature.

Le commissaire aux comptes peut être amené à ce niveau de la mission à conclure à un refus de certification des comptes si le contrôle interne comporte (les défaillances graves qui font que les états financiers produits ne sont pas fiables).

Section 2 : Contrôle des comptes

Au cours de cette étape, le commissaire doit réunir tous éléments probants pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes annuels pour obtenir les éléments nécessaires à la formulation de son opinion

Le programme de contrôle des comptes doit être allégé ou étendu en fonction du degré de confiance qu'accorde le commissaire aux comptes à l'appareil comptable, aux systèmes et procédures en place.

Le programme de contrôle peut être établi sur une feuille de travail spécialisée structurée comme suit :

- Liste des contrôles à effectuer, ils doivent être détaillés afin de pouvoir être exécutés par les collaborateurs ;
- Etendue de l'échantillon en tenant compte du seuil de signification ;
- L'indication de la date à laquelle le contrôle a été effectué ;
- Une référence à la feuille de travail où le contrôle est documenté ;
- Les problèmes rencontrés : leur indication est utile lors de la supervision.

1. Les techniques du contrôle

Pour obtenir les éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion, le commissaire aux comptes dispose de plusieurs techniques qu'il doit combiner en fonction du compte ou de la rubrique contrôlée :

1.1.L'examen documentaire

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

1.1.1. Aspects quantitatifs

Chaque document sera vérifiés au point de vue :

- ✓ Des additions ;
- ✓ Des soustractions ;
- ✓ Des multiplications ;
- ✓ Des divisions.

1.1.2. Aspects qualitatifs

Le commissaire doit vérifier les imputations comptables dans toute sa dimension (HT, TTC). En effet l'existence des erreurs d'imputations se traduit par comme une erreur d'appréciation, qui ne fausse pas l'arithmétique comptables mais qui en fausse la nature¹.

1.2. Les sondages

Les sondages employés par le commissaire peuvent être statistiques ou empiriques fondés sur l'expérience professionnelle du commissaire.

Cette technique présente deux avantages à la fois, d'une part, elle apporte des soulagements considérables dans la mesure où elle repose sur le concept du l'échantillon représentatif, et d'autre part, elle n'influe pas sur le degré d'appréciation des états et comptes.

Le sondage porte sur un certain nombre d'opérations comptables, appelées échantillon, le commissaire aux comptes doit réserver une attention particulière pour le prélèvement de l'échantillon. Avant de choisir l'échantillon, le commissaire doit déterminer :

- Le volume du sondage : le nombre d'opérations à prélever ;
- Le moyen à utiliser pour prélever l'échantillon ;
- La manière de l'extrapolation.

1.3. Les procédures analytiques²

Les procédures analytiques sont utilisées par le commissaire aux comptes pour étudier le comportement des indices (achats, ventes...etc.) à travers plusieurs exercices. En effet, le commissaire doit procéder une opération de comparaison entre leur études et les renseignements communiquer par la société.

Cette méthode analytique va permettre au commissaire de statuer sur le comportement des indices étudiés tels que l'augmentation des créances des clients (vente à terme), la diminution des dettes des fournisseurs.

1.4. Observations physiques

Elle est considérée comme le meilleur procédé pour s'assurer de la fiabilité des opérations d'inventaires des stocks, d'investissements et de la trésorerie.

En effet, l'application de l'observation physique n'oblige pas le commissaire à refaire l'inventaire, l'observation physique est un examen critique qui porte sur les procédures d'inventaire en vigueur.

¹ A. HAMINI, **L'audit comptable et financier**, édition Berti 2001, p18.

² Benmrad Moezs, **Audit externe des entreprises**, mémoire de fin d'études, IEDF.1998, p 102.

Pratiquement, les procédures qui feront l'objet d'un examen critique doivent réunir, les conditions suivantes :

- ✓ Etre écrites ;
- ✓ Doivent déterminer avec précision les endroits de stockage et les dates ;
- ✓ Désigne les équipes chargées de l'inventaire.

1.5. Les confirmations

Une confirmation externe est 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.

- Une demande de confirmation expresse (confirmation positive) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande où en fournissant l'information demandée.
- Une demande de confirmation tacite (confirmation négative) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande.

L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.¹

En effet, ce procédé est utilisé très souvent au niveau des comptes clients, le commissaire aux comptes adresse directement aux clients choisis des correspondances par lesquelles, il leur demande de confirmer les soldes de leurs comptes au sein de la société.

1.6. Les comparaisons et les recoupements

Le commissaire utilise les comparaisons pour se faire une idée sur la vraisemblance des chiffres, ce procédé doit être opéré sur plusieurs soldes de comptes d'un exercice à un autre, ou d'un mois à l'autre.

Les recoupements consistent à retrouver le même solde d'un compte donnée à travers les différents documents qui lui ont servi de support.

Les mêmes soldes, pour les mêmes comptes doivent figurer à travers l'ensemble du cycle comptable (Pièces justificatives, journal, grands livre, balance, bilan...).

¹ Norme algérienne d'audit 505 CONFIRMATIONS EXTERNES, Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

Le contrôle des comptes doit permettre de s'assurer que tous les éléments qui composent un compte sont justifiés, ce contrôle est structuré comme suit :

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

2. Contrôle des éléments du bilan

Le commissaire doit vérifier les comptes de l'actif ainsi que les comptes du passif :

2.1. Les comptes de l'actif

2.1.1. Contrôle des investissements

Les comptes d'investissements enregistrent par nature toutes les acquisitions de bien meubles ou immeubles destiné à l'exploitation de l'entreprise et à leur prix d'achat ou de réalisation par l'entreprise elle-même. Ces biens sont amortissables annuellement selon la durée d'utilité, Ils sont consignés dans un inventaire tenu à jour annuellement et joint aux annexes du bilan.

Afin de vérifier cette classe, le commissaire doit tenir compte des irrégularités généralement rencontrées, dans ces sens on peut citer :

- Les erreurs d'imputation (comptabilisation d'un investissement au compte de la classe 6) ;
- Omission d'enregistrement des biens par la société elle-même ;
- Omission de la comptabilisation de la cession.¹

Contrôle à effectuer

Le commissaire doit :

- ✓ S'assurer des investissements disparus, mis hors usage, détruits ou cédés, ainsi que les amortissements correspondants ont été extraits des comptes et de l'inventaire ;
- ✓ S'assurer que toutes les modifications dans les méthodes de calcul des amortissements ont été signalées à l'assemblée générale ;
- ✓ S'assurer que l'inventaire des investissements a été valorisé à la valeur comptable nette ;
- ✓ Sur le plan fiscal, l'amortissement n'est déductible que s'il est constaté en comptabilité ;

¹ Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, Edition BERTI, P 65.

- ✓ S'assurer que la date d'effet de l'amortissement est constitué par la mise en service ;
- ✓ Vérifier l'existence d'un fichier ;
- ✓ Rapprocher l'inventaire physique du fichier et expliquer les écarts importants ;
- ✓ S'assurer que les méthodes d'amortissement sont continue dans le temps, s'il y a un changement dans la méthode d'amortissement il faut que ce changement concerne l'année en cours et les années suivantes.

2.1.2. Titres et créances

Les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans l'une des quatre catégories suivantes¹:

- Titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises ;
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;
- Autres titres immobilisés, représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme, que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance ;
- Prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

Contrôle à effectuer

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ S'assurer de l'existence des titres ;
- ✓ S'assurer qu'à la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition ;
- ✓ Vérifier la constitution des provisions pour les créances douteuses ;

¹ Article 122-2, **Journal officiel**, N°19, Algérie, 25 mars 2009, p10.

- ✓ S'assurer que le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier (ou le passif financier) a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrable¹ ;
- ✓ S'assurer que Les participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure ainsi que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille est considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués, après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur qui correspond notamment :
 - Pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice ;
 - Pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.
- ✓ S'assurer que les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti. Ils sont également soumis à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs ;
- ✓ S'assurer que les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles ;
- ✓ S'assurer qu'en cas de cession partielle d'une partie d'un placement particulier, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré ;
- ✓ Vérifier que les informations concernant la méthode de détermination de la valeur comptable des titres ainsi que la méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché figurent dans l'annexe.

2.1.3. Contrôle des Stocks

Les stocks correspondent à des actifs² :

- Détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;
- En cours de production en vue d'une telle vente ;
 - Correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services ;
- dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

¹ Article 122-4, **Journal officiel**, N°19, Algérie, 25 mars 2009, p11.

² Article 123-1, **Idem**, p11.

Le domaine des stocks est, plus que tous autres, sujet à difficultés et incertitudes, difficulté quant à la possibilité matérielle de recenser sans risque d'erreur les nombreux postes dont se composent les stocks dès qu'une entreprise prend une certaine importance.

Afin de vérifier cette classe, le commissaire doit tenir compte des irrégularités généralement rencontrées, dans ces sens on peut citer :

- ✓ Détournement : (les vols) ;
- ✓ Falsification des montants des stocks.

Contrôle à effectuer

Le commissaire doit :

- ✓ S'assurer que les soldes figurants dans les comptes annuels représentant tous des matières, produits physiquement identifiables et appartenant à l'entreprise.
- ✓ S'assurer de l'application du principe de prudence : les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation¹.
- ✓ S'assurer que les différences constatées entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable sont expliquées et ont fait l'objet de régularisations appropriées.
- ✓ Vérifier les soldes d'ouverture avec ceux de l'exercice précédent.
- ✓ S'assurer que les mesures de protection des stocks est pris (gardiennage).
- ✓ S'assurer que l'obligation d'établissement d'inventaire physique annuel est respectée.
- ✓ S'assurer que les stocks sont suffisamment assurés.
- ✓ Examiner les tableaux des stocks et des provisions, les comparer à l'exercice précédent pour déceler des variations anormales.
- ✓ Vérifier qu'il y a continuité des méthodes de valorisation et déterminer en cas de changement l'impact sur le résultat.
- ✓ Comparer l'importance du coût des principales catégories des stocks à celui des exercices antérieurs.
- ✓ Contrôle arithmétiques des calculs des états de stocks.
- ✓ S'assurer que a leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production² ;
- ✓ S'assurer qu'une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

¹ Article 123-5, **Journal officiel**, N°19, Algérie, 25 mars 2009, p11.

² Article 123-6, **Journal officiel**, N°19, Algérie, 25 mars 2009, p11.

En pratique, l'efficacité de l'intervention du commissaire sera largement conditionnée par la qualité de l'organisation existante et de la documentation qui en découle, la nature et l'ampleur de ses interventions en dépendront directement, mais il ne faut pas se dissimuler que les lacunes d'une organisation insuffisante ne sauraient être comblées par un accroissement des vérifications matérielles.

2.1.4. Client

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Examiner la conformité du solde de la balance clients au solde porté au bilan.
- ✓ Vérifier l'existence des analyses des comptes et des factures y afférentes.
- ✓ Vérifier l'existence des lettres de relance et les réponses des clients.
- ✓ Examiner l'ancienneté des créances et les possibilités de recouvrement à partir des réponses des clients aux lettres de relance.

2.1.5. Autre débiteurs

- **Personnel**

- ✓ Procéder à un examen des autorisations de dépenses et émargement des intéressés.
- ✓ Examiner les imputations comptables.
- ✓ Vérifier l'enregistrement sur fiches individuelles de paie et sur les récapitulations de paie.
- ✓ Examiner les listes détaillées des bénéficiaires des avances avec les montants correspondants.
- ✓ Vérifier la conformité du solde du compte avec celui de la balance générale.

- **Avances accordées aux fournisseurs**

- ✓ Examiner la lettre de confirmation de solde envoyée par un fournisseur qui confirme le solde des avances accordées apparaissant sur les états financiers.
- ✓ Vérifier la conformité du solde du compte avec celui de la balance générale.

- **Prêt**

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Portera particulièrement son attention aux prêts accordés aux actionnaires, administrateurs et cadres dirigeants, ou à des sociétés apparentées où dont un de ses administrateurs ou dirigeants détient directement ou indirectement un intérêt quelconque.¹
- ✓ S'assurer de la bonne constitution de provisions de dépréciation financière.

¹ Article 628, **Code de commerce** (décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993), p159

- **Effets à recevoir**

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Vérifier physiquement les effets à recouvrer à la date de clôture ;
- ✓ Confirmer directement certains effets à recevoir ;
- ✓ Evaluer s'il y a lieu la provision pour risques d'effets impayés ;
- ✓ Veiller à l'existence de tirage d'effets de complaisance, de cavalerie, croisés, creux, de renouvellement.

- **Cautionnements versés**

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Vérifier le relevé des cautionnements à l'aide des pièces justificatifs ;
- ✓ Demander confirmation auprès des tiers ayant perçu le cautionnement.

2.1.6. Valeur disponible¹

Le commissaire doit :

- ✓ Demander les confirmations des soldes arrêtés en fin de période et analyser éventuellement les différences.
- ✓ Examiner les écarts de rapprochement.
- ✓ Procéder à un contrôle systématique des documents, suivant les talons de chèques, avis de virements, bordereaux de remise de chèque, avis de débit et avis de crédit.
- ✓ Vérifier toutes les additions des journaux ainsi que les reports de pages.
- ✓ Vérifier la centralisation des journaux de banque.
- ✓ Pointer les sommes reportées au grand livre.
- ✓ S'assurer que le solde des comptes postaux n'est jamais créditeur sur les livres.
- ✓ Se faire justifier les chèques annulés.
- ✓ Sur les opérations avec l'étranger, vérifier tous les cours et toutes les différences de change enregistrées.
- ✓ S'assurer que la personne qui élabore les états de rapprochements ne soit pas la même que celle qui établit les chèques et prépare le bordereau de remise de chèques
- ✓ S'assurer que les remises sont immédiatement comptabilisées.
- ✓ S'assurer que la situation de trésorerie de l'entreprise à la date d'arrêtés des comptes est reflétée de façon exacte par les montants portés au bilan.
- ✓ Pointer les sommes inscrits au bilan avec celles portées à la balance et au grand livre.

¹ Mokhtar BELAIBOUD, *op.cit.*, P 78.

2.2. Les comptes du passif

2.2.1. Fond propres et réserves

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Vérifier que les règles de souscription et de libération du capital sont respectées.
- ✓ S'assurer que les formalités légales en cas d'augmentation ou de réduction du capital sont respectées.
- ✓ S'assurer que les règles relatives aux réserves légales sont respectées.
- ✓ S'assurer que les différents éléments des fonds propres sont présentés dans les comptes annuels et de façon conforme.
- ✓ Examiner le compte « Report à nouveau » et comparer les montant par sondage aux résultats dégagés par les bilan des exercices antérieurs tout en tenant comptes des prélèvements qui ont été opérés pour constitution de réserves, distribution de bénéfices.

2.2.2. Provisions pour risques et charges

Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque¹ :

- Une entité à une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;
- Une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Examiner tous les provisions imputées à ce compte.
- ✓ Vérifier le bien fondu de ces provisions.
- ✓ S'assurer que les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.
- ✓ S'assurer que le montant comptabilisé en provision pour charges en fin d'exercice correspond à la meilleure estimation des dépenses à supporter jusqu'à l'extinction de l'obligation concernée. Les provisions font l'objet d'une nouvelle estimation à la clôture de chaque exercice.
- ✓ S'assurer qu'une provision pour charges ne peut être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

¹ Article 125-1, **Journal officiel**, N°19, Algérie, 25 mars 2009, p12.

2.2.3. Emprunts et autres passifs financiers

Le commissaire doit :

- ✓ S'assurer que les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.
- ✓ S'assurer qu'à près acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur.
- ✓ S'assurer que le coût amorti d'un passif financier est le montant auquel le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :
 - Diminué des remboursements en principal ;
 - Majoré (ou diminué) de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance.
- ✓ S'assurer que les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.
- ✓ Analyser tous les soldes des emprunts bancaires à court, moyen et long termes.
- ✓ Examiner tous les contrats et documents relatifs à ces emprunts.
- ✓ Vérifier dans le cas d'emprunts extérieurs, à l'aide des autorisations de transfert de la banque centrale, ou des banques primaires et des charges financières supportées par la société.
- ✓ Procéder aux confirmations directes auprès des tiers.
- ✓ Vérifier les reports par rapport à l'exercice précédent.
- ✓ Rapprocher les montants inscrits au bilan à ceux du grand livre.
- ✓ Vérifier chaque emprunt avec son tableau d'amortissement et les écritures passées en comptabilité.
- ✓ Vérifier la ventilation des emprunts et dettes en fonction de délai d'exigibilité : long terme, moyen terme et court terme.
- ✓ Rapprocher les sommes payées avec les contrats des relevés bancaires, des avis de crédit... .
- ✓ Comparer le montant des intérêts de l'exercice à celui de l'exercice précédent et expliquer les variations.

2.2.4. Fournisseurs et comptes rattachés

Le commissaire doit :

- ✓ Rapprocher le compte collectif avec les comptes individuels fournisseurs.
- ✓ Examiner les soldes débiteurs des comptes fournisseurs.
- ✓ Rapprocher à l'aide de la balance les comptes individuels des fournisseurs.
- ✓ Vérifier les imputations comptables.
- ✓ Effectuer un sondage dans les factures, pour s'assurer de l'existence de bons de commande, de livraison et de réception.
- ✓ Vérifier la numérotation interne des factures fournisseurs.
- ✓ Vérifier les règlements à l'aide du journal de la trésorerie.
- ✓ Vérifier les justificatifs relatifs aux achats effectués au comptant.
- ✓ Vérifier les comptes fournisseurs soldés.
- ✓ Examiner l'existence des lettres de relance et les réponses des fournisseurs.

2.2.5. Autres dettes

Le commissaire doit :

- ✓ Analyser les explications de tous les soldes.
- ✓ Examiner l'échéancier et pointer les règlements intervenus avec les documents bancaires.
- ✓ Analyser attentivement les causes des effets échus et non honorés par la société.
- ✓ Vérifier les écritures comptables.
- ✓ Vérifier toutes les contre-passations intervenues en début et en fin d'exercice.

2.2.6. Avances bancaires

Le commissaire doit examiner les contrats et les pièces justificatives relatives à ce compte.

3. Contrôle des comptes de résultat

Le commissaire doit vérifier les comptes de charges ainsi que les comptes des produits et du résultat :

3.1. Les comptes de charges

Les charges inscrites dans les comptes du tableau de résultat excluent : les charges non imputables à l'exercice, les charges qui constituent des investissements, les charges étrangères à la société.

3.1.1. Les consommations

Le commissaire doit :

- ✓ S'assurer que toutes les consommations ont fait l'objet d'enregistrements comptables.
- ✓ Vérifier si les prix unitaires sont bien ceux de l'inventaire permanent.
- ✓ Faire un rapprochement avec les comptes 30 et éventuellement avec les comptes 31.

3.1.2. Frais du personnel

Le commissaire doit :

- ✓ Examiner la convention ou les statuts du personnel approuvés par l'inspection du travail.
- ✓ Vérifier les charges enregistrées relatives aux obligations de l'entreprise vis-à-vis de son personnel.
- ✓ Vérifier le calcul de la paie, et contrôler les décomptes des paies.
- ✓ Vérifier les cartons de pointage et les feuilles d'émargement des agents de la société.
- ✓ Vérifier la comptabilisation de la paie.
- ✓ Etudier l'évolution mensuelle des charges de personnel et vérifier les écarts importants.
- ✓ Pointer les montants des journaux de paie par rapport aux déclarations annuelles.
- ✓ Pointer les montants du Grand livre avec les journaux.

3.1.3. Impôts et taxes

- ✓ Vérifier la justification des calculs et règlement des impôts.
- ✓ Vérifier si les déclarations et les paiements se font dans les recoupements.
- ✓ Vérifier si la société n'a pas subi des pénalités de retard conséquentes.

3.1.4. Services et autres frais

Le commissaire doit :

- ✓ Examiner les pièces justificatives.
- ✓ S'assurer de la validité des signatures portées sur ces pièces.
- ✓ Vérifier les calculs et l'imputation comptable.

3.1.5. Dotations aux amortissements et provisions

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Vérifier la véracité et la fiabilité des calculs des amortissements et des provisions.
- ✓ Pour les amortissements, il les vérifie par rapport aux investissements amortissables et la fixité des taux et de la méthode appliquée.

- ✓ Pour les provisions pour dépréciation financière, la vérification sera faite par rapport au niveau et au risque de dépréciation que présente les valeurs réalisables d'actif telles que : les stocks, les créances, les prêts, les participations, les placements et les débiteurs divers.
- ✓ Pour les provisions pour pertes de changes, le contrôle se fait par rapport aux risques potentiels que présenteraient certaines opérations, litiges, contestations, plaintes, réclamations, émanant de l'entreprise ou des tiers.

3.2. Les comptes de produits

3.2.1. Ventes

Le commissaire aux comptes doit :

En cours de l'exercice

- ✓ Contrôler les livraisons de marchandises faites aux associés, aux entreprises apparentées et au personnel.
- ✓ Faire un rapprochement des catégories de ventes avec les déclarations de la TAP et de la TVA.
- ✓ Vérifier les différentes conditions appliquées à ces destinataires.
- ✓ Contrôler les imputations comptables.

En fin d'exercice

- ✓ Rechercher les chevauchements éventuels.
- ✓ Rapprocher les livraisons faites au cours de l'exercice, aux écritures correspondantes enregistrées au cours de l'exercice suivant.
- ✓ Rapprocher les factures comptabilisées dans l'exercice en cours et dont les livraisons sont effectuées dans l'exercice suivant.
- ✓ Contrôler les imputations comptables.

3.2.2. Production de l'entreprise pour elle-même

Ce poste doit être contrôlé avec plus d'attention et de détail que les autres, souvent, les dépenses s'y rapportant sont imputées aux charges d'exploitation.

Le commissaire aux comptes doit :

- ✓ Vérifier s'il y a des pièces justificatives des travaux ou production faits par l'entreprise pour elle-même.

3.2.3. Produit hors exploitation

Le commissaire doit :

- ✓ Vérifier les caractères hors exploitation des :

- Cessions de biens amortis ou non.
- Rappels et dégrèvement fiscaux.
- Subventions obtenues.
- Rentrées sur créances amorties.
- Reprise sur provisions antérieures.
- Différence de changes.
- ✓ Examiner les comptes afférents aux éléments cédés et leurs amortissements.
- ✓ Vérifier les pièces justificatives.
- ✓ Contrôler les opérations arithmétiques et les imputations comptables.

Section 3 : Finalisation de la mission

Après l'examen des comptes des états financiers effectués par le commissaire, sa mission sera finalisée d'un rapport avec la formalisation d'une opinion.

1. Déclarations écrites¹

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

1.1. Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la lettre de mission.

L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant

- ✓ Qu'elle lui a fourni et lui a donné accès à toutes les informations pertinentes selon les termes de la lettre de mission, et
- ✓ Que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.

1.2. Autres déclarations écrites

En complément de déclarations requises par d'autres normes NAA, l'auditeur peut estimer nécessaire d'obtenir d'autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci; dans ces cas, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces questions comme par exemple notamment sur

- ✓ La communication de toutes les déficiences de contrôle interne dont la direction a eu connaissance et qui peuvent avoir un impact significatif sur l'information financière;
- ✓ L'absence d'avis ou de position émanant d'organismes de contrôle ou de tutelle pouvant avoir une incidence significative sur la présentation et les méthodes d'évaluation des comptes;
- ✓ Etat des procès et litiges connus ou potentiels ayant ou pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers;

¹ Norme algérienne d'audit 580, DECLARATIONS ECRITES, Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

- ✓ La communication des informations comptables et financières adressées ou mises à la disposition des actionnaires ou associés.

1.3.Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites

La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur.

1.4.Objectifs

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

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

2. Les rapports

Après l'examen des comptes et états financiers effectués par le commissaire, de par le fond et la forme, il importe d'élaborer des conclusions (les rapports) sur la situation financière de la société, l'inventaire des irrégularités rencontrées et des recommandations adressées aux dirigeants de l'entreprise.

En effet, l'élaboration d'un rapport est une question primordiale pour la mission de certification de la régularité et de la sincérité des états financiers annuels, car cette mission suscite un grand effort de clarification.

La législation en vigueur oblige le commissaire de finaliser sa mission par la production d'un rapport qualifié selon la mission, un rapport général ou un rapport spécial.

Enfin, le commissaire aux comptes présente dans ce document les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de rapprocher les conclusions des travaux, de les relativiser, de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles sont fondées les conclusions, et le cas échéant, il sera porté des recommandations qui ont été formulées.

Types et formes de rapports

Actuellement, les commissaires établissent, à l'occasion de leur mission de certification trois types de rapport :

A. Un rapport général

Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit comporter :¹

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

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

¹ Norme algérienne d'audit 700 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des 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).

▪ **Adresse de l'auditeur**

Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité

a) Communication du rapport général

Le rapport du commissaire aux comptes est déposé au siège social de l'entité concernée au moins quinze jours avant l'assemblée générale.

b) Présentation du rapport à l'assemblée

Lorsque le commissaire aux comptes est présent à l'assemblée, il procède à la lecture de son rapport. Il a la possibilité de répondre oralement à des questions qui lui seraient posées ou donner des indications dans les limites du rapport lui-même (en raison des obligations en matière de secret professionnel).

B. Les rapports Spéciaux

Le commissaire 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 gérant¹. 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 sociale et aussi lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation².

3. Les réserves ou le refus de certification

La mission du commissaire aux comptes dans le domaine du contrôle des comptes, aboutit à la certification de la régularité, et de la sincérité des documents sociaux. Ce certificat peut être défini comme étant une assurance donnée par un professionnel du contrôle légal indépendant sur la régularité et la sincérité du bilan, du compte de résultat et des documents annexes.

En effet, La régularité peut être définie comme conformité des comptes avec les règles d'évaluation et de présentation, et la sincérité : loyauté et bonne foi dans l'établissement des comptes. Le certificat revêt un caractère relatif par le fait qu'il ne repose que sur l'intime conviction du commissaire aux comptes. L'opinion du commissaire aux comptes ne doit pas constituer une assurance de pérennité de l'entreprise ni un jugement sur l'efficacité dont ont fait preuve les dirigeants dans la gestion ni encore garantir le caractère de vérité absolue des

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 Article 25, **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.

états financiers examinés, conformément aux recommandations de L'international Auditing Pratics Commitee (I.F.A.C.).

L'auditeur doit, sur la base des diligences qu'il aura développées¹:

- ✓ 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

L'opinion émise sur les comptes annuels peut être de trois types² :

3.1.Certification sans réserve

Opinion émise lorsque l'audit des comptes mené par le commissaire aux comptes lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. On parlera par convention « d'assurance raisonnable » et non d'assurance absolue.

3.2.Certification avec réserve(s)

Cette situation peut avoir deux origines :

- Pour limitation(s) lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires ;
- Pour désaccord(s) lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées.

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve :

- ✓ lorsque les incidences sur les comptes sont clairement circonscrites ;
- ✓ lorsque la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

3.3.Refus de certification

Le refus de certification trouve les mêmes origines qu'une certification avec réserve (limitation ou désaccord) sauf que :

¹ Norme algérienne d'audit 700 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des 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).

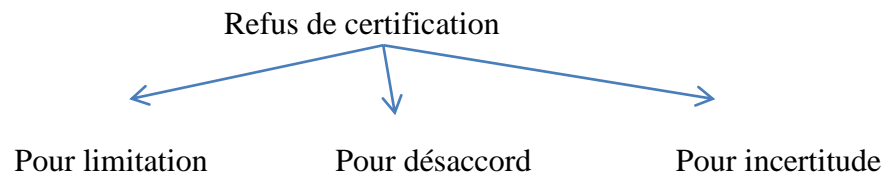
² Gérard LEJEUNE et Jean pierre EMMERICH, op.cit., P 152.

- Soit les incidences sur les comptes annuels 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.

Un refus de certification pour incertitudes peut également intervenir lorsque le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Il en ressort donc le schéma suivant :

Schéma N°02 : Le refus de certification.



Source : Elaboré par l'étudiant

4. Le suivi des réserves ou du refus de certifier des exercices précédents

Le commissaire aux comptes doit prendre en compte sur les comptes annuels de l'exercice les réserves ou le refus de certification formulés lors du ou des exercices précédents. Pour ce faire, il doit étudier si les motifs ayant conduit à ses réserves ou à son refus de certification persistent dans les comptes de l'exercice ou ont été supprimés. Il s'en suivra les différentes conclusions suivantes ¹ :

4.1.Existence d'une réserve ou d'un refus de certifier pour désaccord

A. Absence de correction par l'entité

Le commissaire aux comptes formule une réserve ou un refus de certifier de même nature, en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier identique avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent.

B. Correction effectuée par l'entité

Il sera nécessaire d'indiquer dans l'annexe aux comptes annuels l'incidence de la correction sur les capitaux propres de l'exercice et, s'il y a lieu, sur le résultat de l'exercice.

¹ Gérard LEJEUNE et Jean pierre EMMERICH, *op.cit.*, p 155.

Cette indication en annexe ne sera toutefois effectuée que si les corrections affectent significativement les comptes de l'exercice.

Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe, le commissaire aux comptes attire l'attention, dans un paragraphe d'observations, sur l'information donnée ; dans le cas contraire, il formule une réserve en raison de l'absence d'une telle information dans l'annexe.

4.2.Existence d'une réserve ou d'un refus de certifier pour limitation de l'étendue des travaux

A. Subsistance de la limitation de l'étendue des travaux sur les comptes de l'exercice

Le commissaire aux comptes formule une réserve ou un refus de certifier de même nature sur les comptes de l'exercice, en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier avait été formulé pour le même motif sur les comptes de l'exercice précédent.

B. Disparition de la limitation de l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent mais les travaux réalisés ont fait apparaître une incidence significative sur le bilan d'ouverture et le résultat de l'exercice.

Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe, le commissaire aux comptes attire l'attention, dans un paragraphe d'observations, sur cette information ; dans le cas contraire, il formule une réserve en raison de l'absence d'une telle information dans l'annexe.

C. Disparition de la limitation de l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent et les travaux réalisés sur les comptes de l'exercice ont permis de s'assurer que le bilan d'ouverture ne comportait pas d'anomalies significatives.

Le commissaire aux comptes ne formule pas d'observations particulières.

4.3.Existence d'un refus de certifier pour incertitudes

A. Les incertitudes graves et multiples ayant conduit à refuser de certifier les comptes de l'exercice précédent demeurent

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier en précisant qu'un refus de même nature avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent.

B. Les incertitudes graves et multiples ayant conduit à un refus de certifier n'existent plus

Le commissaire aux comptes n'a pas à assurer, dans son rapport, le suivi du refus de certifier formulé sur les comptes de l'exercice précédent mais peut attirer l'attention, dans un paragraphe d'observations, sur l'information donnée dans l'annexe sur la levée des incertitudes.

5. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE¹

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

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

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

Le référentiel comptable applicable identifie deux types d'événements :

- ✓ ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture,
- ✓ ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

5.1. Diligences requises

5.1.1. Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

Les termes de la lettre de mission de la NAA 210 comportent l'accord de la direction pour informer l'auditeur des faits pouvant affecter les états financiers, dont la direction 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 qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés.

¹ Norme algérienne d'audit 560, EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE , Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

Ces procédures peuvent inclure la revue ou la vérification par sondages des documents comptables ou des transactions intervenues entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit.

L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants.

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 4 couvrant la période entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Les procédures peuvent dépendre de l'information disponible et, en particulier, de la façon dont la comptabilité a été tenue depuis la date des états financiers.

Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre:

- ✓ la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés;
- ✓ des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, 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 ;
 - Des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées;
 - Des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs ;
 - Des augmentations de capital ou des émissions d'instruments financiers ont été réalisées, telles que l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si une convention de fusion ou de liquidation est intervenue ou projetée;
 - 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 ;
 - 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'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, 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, imposés ou non par la législation, le cas échéant ;
- ✓ dans le cas où la comptabilité n'est pas à jour, et par voie de conséquence que des états financiers intermédiaires n'ont pas été établis (pour des besoins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas été préparés, des procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'un examen des livres et documents comptables disponibles, y compris des relevés bancaires.

Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes ci-dessus, l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, 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.

5.1.2. Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit jusqu'à la date d'approbation des états financiers.

L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, 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 :

- ✓ S'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- ✓ 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.

Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- ✓ Mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- ✓ A moins que les circonstances décrites au paragraphe suivant ne trouvent à s'appliquer :
 - Etendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes ci-dessus jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit; et
 - Emettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés.

Lorsque la réglementation ou le référentiel comptable applicable n'interdisent pas :

- A la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification ; et
- Aux responsables d'approuver les états financiers de limiter leur approbation à cette seule modification.

L'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit, requises par le paragraphe sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification.

Dans ces cas, il doit :

- ✓ Soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification : c'est la double datation.
- ✓ Soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention dans un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers .

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:

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

5.1.3. 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.

Conclusion du chapitre II

Dans ce chapitre, nous avons présenté théoriquement le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes de son début de la prise de connaissance de l'entreprise jusqu'à sa fin la rédaction du rapport.

Le commissaire aux comptes est encadré par des normes internationales d'audit et des normes algériennes d'audit pour effectuer sa mission.

Chapitre III : Etude pratique de déroulement d'une mission du
commissariat aux comptes

Introduction

Dans ce chapitre nous allons présenter notre stage pratique qui consiste à suivre une mission d'un commissaire aux comptes que nous avons effectué chez un Bureau d'expertise comptable et d'audit qui nous a demandé de garder son anonymat en raison de la confidentialité des données de la société auditée.

Ce cabinet est dirigé par un expert-comptable et commissaire aux comptes, entourés d'une équipe de 8 collaborateurs.

Pendant notre stage pratique qui s'est déroulé du 11 février au 15 mai, nous avons eu la chance d'accompagner le commissaire aux comptes durant une partie de sa mission d'audit légal effectuée pour la société X.

Le déroulement de notre stage s'est effectué comme suit :

- Assistance à l'évaluation du système de contrôle interne de la société auditée.
- Participation au contrôle des comptes.

Il y a lieu de signaler qu'à la date du début de notre stage l'équipe chargée du commissariat aux comptes avait déjà effectuée la prise de connaissance de l'entreprise et commencé la planification de la mission ainsi que le dossier permanent. Et compte tenu que notre stage a pris fin à la mi-mai nous n'avons pas assisté aux contrôles d'une partie des états financiers qui sont le tableau des mouvements des capitaux, tableau des flux de trésorerie et l'annexe ainsi que l'élaboration des rapports de mission.

Nous présenterons ce chapitre en trois sections, dans la première nous présenterons un bref exposé sur les travaux qui ont été effectués relatifs à l'étude générale de l'entreprise et à la planification de la mission, dans la deuxième section nous exposerons les travaux qui ont été effectués pour l'évaluation du contrôle interne et la rédaction du rapport d'intérim. Et l'examen des comptes et la rédaction des conclusions, dans les papiers de travail, sur le contrôle de l'auditeur seront enfin présentés dans la troisième section.

Section 1 : Prise de connaissance de l'entreprise et planification de la mission

Dans cette étape l'équipe a procédé à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement c'est une des étapes indispensables de la mission. Elle doit permettre au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et y répondre tout au long de son audit.

Cette prise de connaissance préalable vise à couvrir des aspects fondamentaux à savoir le recensement des cycles principaux et l'identification des zones de risques auxquels est soumise l'entreprise, lesquels risques pouvant influencer sur les comptes.

Au cours de cette prise de connaissance de la SARL X de minoterie, avec un capital social de 78.000.000,00 DA qui correspond à 78.000 parts sociales de 1.000,00 DA réparties entre trois associés, et qui emploie 78 salariés dont 3 cadres dans l'administration et trois cadres dans les services techniques .

Le commissaire aux comptes a pris connaissance :

- ✓ Du secteur d'activité de l'entité.
- ✓ De son environnement règlementaire notamment du référentiel comptable applicable.
- ✓ Copie des statuts.
- ✓ Historique de l'entreprise.
- ✓ De l'organigramme.
- ✓ Des principaux concurrents de sa place sur le marché.

Il a pris connaissance des objectifs et d'une manière générale des caractéristiques de l'entreprise qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les informations qui devront figurer dans l'annexe et des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

Et pour compléter sa connaissance de l'entité, il a effectué des demandes d'informations auprès de la direction et a mis en œuvre des procédures analytiques qui sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations issues ou non des comptes.

Tous les éléments recueillis pendant cette phase sont consignés dans le dossier permanent de la mission et aident le commissaire aux comptes dans la planification de sa mission, qui contient la description des risques qu'il a identifiés, les cycles concernés.

Le commissaire aux comptes a établi la lettre de mission qu'il a adressée à l'entreprise X dans laquelle il a exposé les travaux qu'il comptait mettre en œuvre pour l'accomplissement de sa mission conformément à la NAA 210.

Bien évidemment, en raison de la confidentialité attachée à la fonction du commissaire aux comptes, nous excusons de ne pas présenter les informations acquises durant cette étape, et cela en respectant le secret professionnel.

Cette phase a été mise en œuvre conformément à la norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative ».

Section 2 : Evaluation du contrôle interne

L'existence dans une entreprise d'un bon système de contrôle interne, constitue une très sérieuse présomption de la fiabilité des états financiers.

A l'inverse, un système de contrôle interne insuffisant ou mal appliqué, peut légitimement laisser craindre soit que les comptes ne reflètent pas l'intégralité de l'activité de l'entreprise, soit que tel élément du patrimoine social ait pu être utilisé de façon non conforme à l'intérêt de l'entreprise.

C'est pourquoi l'auditeur externe est tout naturellement amené à prendre en considération la qualité du contrôle interne existant, le programme de vérification en dépend largement.

L'auditeur externe, chargé de donner une opinion sur les comptes de l'entreprise, établit un programme de vérification. Mais, pour que ce dernier puisse véritablement aboutir à des investigations efficaces, il y a tout intérêt à ce qu'il soit rédigé après un examen critique du contrôle interne.

Le but de cette étape a consisté à examiner les systèmes et procédures comptables et d'évaluer la qualité du contrôle interne en vigueur.

Il convient ici de rappeler que le contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes coordonnées adoptées à l'intérieur d'une entité économique, pour protéger ses biens, pour promouvoir l'efficacité des opérations et pour assurer le respect des politiques prescrites par la direction.

Les travaux qui ont été effectués durant cette étape ont consisté à évaluer les cycles principaux de l'entité à savoir :

- Cycle des achats ;
- Cycle des ventes ;
- Cycle des stocks ;
- Cycles des rémunérations et salaires ;
- Cycles banque et caisse.

Les travaux qui ont été effectués et les recommandations ont été consignés par l'auditeur dans des papiers de travail. Ces travaux se présentent comme suit :

1. Achats

- Lors de notre revue des procédures de commande, nous avons observé que les demandes d'achat préparées par les magasiniers sont transmises au service des approvisionnements, ce service ne conserve pas toujours une copie de la demande.

L'absence d'un double des demandes d'achat au niveau de ce service ne donne pas l'assurance que tous les achats ont fait l'objet de demande d'achat formulée par les magasiniers.

Il est souhaitable de conserver un double de chaque demande d'achat afin de s'assurer que toutes les marchandises reçues correspondent aux demandes dûment autorisées.

Cette copie doit être présentée avec les autres pièces justificatives au moment d'approbation de la facture correspondante et des autorisations de paiement. Ensuite, elle sera jointe à la facture pour classement.

- Par ailleurs, nous avons observé que les commandes en instance ne sont pas suivies d'une façon convenable par manque de personnel au service des approvisionnements.

Pour s'assurer que les quantités commandées sont reçues à temps, nous avons recommandé de suivre de très près les commandes en instances.

- Nous avons relevé que les bons de commande utilisés par le service des approvisionnements ne sont pas pré numérotés. Le suivi du pré numérotation des bons de commande donne l'assurance que les copies de tous les bons émis sont disponibles pour examen éventuel de leur utilisation.

Afin d'exercer un contrôle approprié sur ces bons, nous avons recommandé d'utiliser des bons de commande pré numérotés et d'avoir un contrôle sur la séquence numérique de ces bons.

- De plus, il a été porté à notre attention que les doubles des factures arrivant à l'unité ne sont pas identifiés comme tels dès leur réception par le service courrier.

Cette situation n'élimine pas le risque qu'une facture ne soit payée plus d'une fois, par erreur.

Afin d'éviter ce risque, nous avons recommandé d'inscrire sur les doubles des factures, dès leur réception, la mention « double ne pouvant servir à règlement ».

2. Traitements et salaires

- Lors de notre intervention, nous avons noté la présence d'une horloge pointeuse mais pas de personne chargée de la surveillance des pointages afin d'éviter d'éventuelles irrégularités.

Pour que cette horloge procure une protection contre un enregistrement frauduleux du temps, nous avons recommandé de donner la responsabilité de la surveillance des procédures de pointage à un employé désigné à cet effet.

- Le contrôle effectué par le chef du personnel quant à la comparaison de la récapitulation de paie avec les journaux de paie et la demande de paiement n'est pas matérialisé par un visa, ce qui ne nous assure pas que la vérification s'effectue rigoureusement et que les erreurs soient détectées et corrigées au moment opportun.

Nous avons recommandé au responsable qui effectue le contrôle de porter son visa afin de s'assurer que ce contrôle a été effectivement opéré.

- Après la distribution des salaires, le service comptabilité n'effectue aucune vérification quant à l'émargement des états de paie par les intéressés.

L'absence de cette vérification ne nous permet pas de nous assurer que les salaires versés sont effectivement remis aux intéressés.

Nous avons recommandé qu'à l'avenir, le service comptabilité s'assure que tous les journaux de paie sont émargés, ceci permettrait à ce service de saisir en temps voulu le montant des appointements qui ne sont pas versés, et ainsi il pourra exercer un contrôle sur ces fonds.

3. Caisse et banque

Les objectifs globaux que nous nous sommes assignés pendant la revue des cycles caisse et banque ont été de nous assurer, d'une part que l'existence physique et la propriété des espèces et des comptes de banque sont effectivement enregistrés dans les livres de l'entreprise, d'autre part que les encaissements et décaissements, relatifs à la période comptable, sont correctement comptabilisés.

La faiblesse principale relevée est que les états de rapprochement bancaires sont établis par le chef comptable qui est co-signataire des chèques.

L'établissement de l'état de rapprochement bancaire par une personne indépendante de celles qui autorisent les décaissements constitue un principe de contrôle important.

Afin de bénéficier de l'avantage de ce contrôle, nous avons recommandé que les états de rapprochement bancaires soient établis par une personne autre que celle autorisées à faire fonctionner ce compte.

Ces états seront soumis par la suite au chef comptable pour contrôle et approbation.

4. Ventes

Les différentes faiblesses relevées sont les suivantes :

- Nous avons relevé que les marchandises ne sont comptées qu'une seule fois avant la livraison et l'émission de bon de livraison fasse défaut.

Ces déficiences, ne permettent pas de donner l'assurance aux responsables que les quantités, qualités et catégories de marchandises livrées sont réellement celles facturées.

Pour mettre fin à de telles pratiques et d'améliorer le contrôle interne, nous avons préconisé d'instaurer au sein de tous les dépôts :

- ✓ L'émission de bons de livraison pré numérotés, lesquels seront joints aux bons de commande et factures y afférents ;
- ✓ Un deuxième comptage des marchandises, avant livraison, par une personne autre que celle qui a effectué le premier comptage.
- Les factures de ventes ne sont pas toutes pré numérotées et celle qui le sont, sont émises sans que les séquences numériques qui leur ont été attribuées ne soient respectées, de plus, elles ne sont pas systématiquement portées sur les états des ventes.

Ces déficiences n'offrent aucun moyen de contrôle et ne permettent pas de s'assurer que toutes les marchandises sorties et facturées sont saisies et enregistrées en comptabilité.

Afin d'éviter d'éventuelles pertes ou d'oublis de document, dont l'impact est la non comptabilisation de produits ou de créances, nous avons recommandé de :

- ✓ Utiliser des factures pré numérotées ;
- ✓ Respecter l'ordre chronologique attribué aux factures ;
- ✓ Veiller à ce que toutes les factures soient enregistrées, sur les états récapitulatifs des ventes et de produits ;
- ✓ Veiller à la bonne tenue de ces états ;
- ✓ Exercer un contrôle suffisant sur la facturation à différents niveaux (dépôts, service commercial et service comptable).

- Nous avons noté quelques anomalies concernant l'annulation et la vérification des factures :
 - ✓ Les factures ventes au comptant ne portent pas systématiquement le cachet « payé », et le mode d'encaissement n'y est pas annoté ;
 - ✓ Les factures ventes à terme ne sont pas annulées après encaissement ;
 - ✓ Les différentes vérifications effectuées ne sont pas matérialisées par des visas.

La facture, étant le document de base de la comptabilisation de la transaction faite avec le client, il est indispensable qu'un contrôleur ainsi que les responsables de l'entité :

- ✓ Soient informés de la date et du mode de règlement du client, ce qui leur permettra d'effectuer, sans difficulté, des rapprochements aux pièces de caisse et banque ainsi qu'aux états financiers ;
- ✓ S'assurer, que toutes les vérifications prévues sont effectivement réalisées et que le risque de facturation erronée est éliminé.

Par conséquent, il est indispensable que :

- ✓ Le cachet « payé » soit apposé sur toute facture dont le montant a été encaissé ;
- ✓ La date et le mode de règlement soient insérés sur toute facture encaissée ;
- ✓ Les vérifications (prix, additions, condition de paiement....) soient matérialisées par des visas, chaque visa doit être précédé de la nature de la vérification faite.

- Les fichiers clients existant au niveau des dépôts sont très mal tenus et ne sont jamais rapprochés au grand livre, d'autre part ces seuls fichiers ne peuvent répondre au besoin du contrôle interne, et ne constituent pas un support d'information adéquat.

Pour renforcer et faciliter le contrôle interne, nous avons préconisé aux responsables de :

- ✓ Veiller à la bonne tenue des fichiers existants ;
- ✓ Tenir d'autres fichiers au niveau du service comptabilité ;
- ✓ Rapprocher périodiquement les éléments des deux fichiers entre eux et aux écritures comptables ;
- ✓ Effectuer les corrections correspondantes après chaque rapprochement.

- Nous avons remarqué qu'aucune procédure précise de recevabilité des créances n'est mise en place. Aussi, l'inexistence de balances individuelles des clients et par antériorité de soldes, ainsi que les relevés de factures à envoyer aux clients se sont vivement fait sentir.

Cet état de fait aura un impact certain sur les ressources financières de l'entreprise, et a

pour autre conséquence :

- La continuité des livraisons de marchandises à des clients dont le solde est resté débiteur depuis une longue période ;
- Les livraisons aux clients ne sont interrompues qu'à la suite de règlements litigieux (chèques retournés impayés) et uniquement dans ce cas.

Il est indispensable de dynamiser la fonction recouvrement par l'instauration des tâches ci-après :

- ✓ Elaboration de balances- clients (périodiques) ;
- ✓ Elaboration et actualisation des balances clients par antériorité de solde ;
- ✓ Conseiller le service commercial en autorisant ou interrompant les livraisons aux clients ;
- ✓ Signaler à une responsabilité désignée, les cas litigieux pour les ester en justice (le cas échéant).

Les faiblesses relevées dans chaque cycle ont permis au commissaire aux comptes de compléter et affiner son appréciation des risques et d'enrichir son programme de vérification.

Cette phase a été mise en œuvre conformément à la norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».

Section 3 : Contrôle des comptes

La phase finale d'une mission d'audit consiste principalement en la vérification des états financiers d'une entreprise.

Il s'agit donc de contrôler les montants figurant au bilan et aux comptes de résultats arrêtés à la clôture de l'exercice contrôlé.

Lors des visites finales que nous avons effectuées à l'entreprise dans le cadre de nos interventions, nous avons appliqué sur la base de sondages, en tenant compte des résultats de l'appréciation du contrôle interne que nous avons présenté dans la section précédente.

Dans le chapitre précédent, nous avons exposé d'une façon théorique l'audit des postes de bilan.

Dans cette section, nous présentons les procédures d'audit appliquées et les faiblesses et recommandations que nous avons faites à l'occasion d'une mission d'audit des comptes arrêtés à la date du 31 décembre 2016 au niveau de l'entreprise X.

1. Procédures Appliquées pour l'actif du bilan

1.1. Immobilisations et autres valeurs immobilisées

Les valeurs immobilisées au 31 décembre 2016 font l'objet d'une présentation détaillée qui peut se récapituler comme suit :

Immobilisation incorporelles :	Néant
Immobilisation corporelles :	
Terrain :	Néant
Bâtiments : Montant brut	31.387.452,97 DA
Autres immobilisation corporelles : Montant brut	246.211.640,42 DA
Acquisition de Matériels pour une valeur de :	28.830.757,81 DA
Immobilisation en cours :	15.106.943,16 DA
Immobilisation financières :	
Prêts au personnel	957.600,00 DA
Dépôts et cautionnements	353.997,40 DA
Impôts différés actif	142.755,30 DA

Nous avons examiné par sondage les mouvements de certains postes d'immobilisations pendant l'exercice 2016 ; les procédures utilisées ont été les suivantes :

- Examen par sondages des documents justificatifs afin de vérifier les couts d'acquisitions ou de production, les frais de transport et d'installation ;
- Vérification par sondages de l'existence physique des immobilisations ;
- Analyse par sondage du compte de charge d'entretien et réparation afin de relever d'éventuelles charges qui devraient être immobilisées ;
- Vérification par sondages des opérations de calcul d'amortissement ;
- Vérification de la correspondance des soldes du bilan avec ceux de la balance générale à la date de clôture.

Faiblesses constatées et recommandations

- Le terrain qui sert d'assiette à l'entreprise ne figure pas dans la comptabilité, sa situation devrait être régularisée.
- Nous avons constaté qu'aucun suivi des immobilisations n'est assuré et que l'entité ne détient pas d'informations relatives au détail des comptes d'investissements figurant dans les états financiers.

Nous souhaitons une mise en place au niveau de l'entité, de procédures qui permettent d'avoir accès aux documents et renseignements suivants :

- ✓ Détail de chaque immobilisation avec son montant brut et les amortissements pratiques, année par année, depuis son acquisition ;
- ✓ Sommaire des immobilisations en valeurs brutes et des amortissements cumulés permettant des rapprochements avec les détails de chaque immobilisation.

Un tel suivi des immobilisations permet d'atteindre plusieurs objectifs en particulier :

- Le calcul exact des dotations aux amortissements de chaque immobilisation ;
- Une source d'informations pour un éventuel programme de remplacement des investissements ;
- La comptabilisation correcte des pièces de rechange ;
- Contrôle physique des immobilisations, notamment la localisation des lieux et emplacements où sont utilisées ou stockées les immobilisations ;

- La comptabilisation correcte des retraits et des cessions d'immobilisation.

A cet effet, nous avons recommandé en particulier les étapes suivantes :

- ✓ un inventaire physique et périodique des investissements existants ;
- ✓ une évaluation des actifs en localisant leur date d'acquisition ;
- ✓ une codification des immobilisations, en attribuant à chacune d'elles, une référence qui permettrait son identification ultérieure ;
- ✓ un rapprochement des inventaires établis aux livres comptables ;
- ✓ un calcul d'amortissement pour chaque investissement ;
- ✓ une régularisation comptable des comptes afin que les états financiers soient le reflet de l'inventaire et du fichier détaillé.

En ce qui concerne le calcul des dotations aux amortissements, nous avons relevé certaines erreurs dans le calcul d'anuité d'amortissement effectué par l'entreprise.

Nous avons recommandé que les calculs d'amortissement, effectués par le comptable soient revus par le chef comptable.

1.2. Valeurs exploitation

Les valeurs d'exploitation au 31 décembre 2016 s'analysent de la façon suivante :

Stocks :	18.714.184,07 DA
----------	------------------

Il s'agit de :

Matières premières (Blé tendre)	2.642.790,22 DA
Matières premières (Blé dur)	7.639.391,62 DA
Emballages	8.279.162,17 DA
Fournitures consommables	21.998,36 DA
Autres fournitures	130.841,70 DA

Du fait que nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire de fin d'année, nous nous sommes limités à l'application des procédures de contrôle suivantes sur la quantification et la valorisation des stocks apparaissant au bilan de l'entreprise au 31 décembre 2016.

A. Quantification

- Vérification par sondage que les quantités relevées initialement lors de l'inventaire physique au 31 décembre 2016 ont été rapportées à l'inventaire définitif et qu'il n'y a pas eu d'erreurs

dans la confection des états récapitulatifs d'inventaire.

- Revue des listes finales d'inventaire et discussion avec les responsables de l'entreprise pour s'assurer de l'existence éventuelle et de l'identification adéquate de tous les articles endommagés, obsolètes ou à rotation lente.

B. Valorisation

- Examen des méthodes de valorisation retenues pour chaque catégorie de stocks.
- Sondages sur les prix de valorisation par références aux factures d'achat.
- Vérification par sondages des calculs arithmétiques.
- Vérification de la correspondance des soldes du bilan avec ceux de la balance générale à la date de clôture.

Faiblesses constatées et recommandations

La période de notre intervention se situant après la prise d'inventaire, nos constatations ont découlé des interviews et des documents et procès-verbaux relatifs à la prise d'inventaire effectuée par l'entité.

Nous avons noté que les procédures suivantes n'étaient pas en vigueur :

- un double comptage par deux équipes distinctes et le suivi de toute différence entre les deux comptages pour assurer un comptage exact ;
- l'utilisation de fiches de comptage pré numérotées en plusieurs copies et des papillons de comptage fixés au stock intéressé.

En effectuant un contrôle et un suivi sur ces fiches, nous nous sommes assurés que tous les stocks ont été comptés et qu'ils sont tous repris pour évaluation sur la liste finale des stocks.

Vu l'importance de ces deux procédures qui assurent un décompte exact et une évaluation complète des stocks, nous avons recommandé d'établir des instructions propres à l'entreprise en les incluant.

En outre nous avons recommandé de :

- ✓ Mettre en place une procédure permettant de suivre les mouvements de stocks en vue de la bonne séparation des exercices du point de vue soit des achats, soit des ventes ;
- ✓ Rapprocher l'inventaire physique avec les fichiers stocks.

1.3.Clients

Les soldes clients au 31 décembre 2016 peuvent se récapituler comme suit :

Client : 111.559.608,14 DA

Il s'agit de :

Clients ordinaires : 99.225.677,19 DA

Clients douteux : 12.333.930,95 DA

Lors de la revue des comptes de créances sur clients, nous avons examiné :

- La conformité du solde global de la balance clients au solde porté au bilan au 31 décembre 2016 ;
- L'existence des analyses des comptes et des factures y afférentes ;
- L'existence des lettres de relance et les réponses des clients ;
- L'ancienneté de créances et les possibilités de recouvrement à partir des réponses des clients aux lettres de relance ;
- La conformité du solde du bilan avec celui de la balance générale au 31 décembre 2016.

Faiblesses constatées et recommandations

Lors de notre intervention, nous avons constaté les défaillances suivantes :

- Absence d'explication détaillée de certains comptes clients anciens ;
- Absence de pièces justificatives plus particulièrement celles relatives aux solde antérieurs à l'année 2014 ;
- Au mois de janvier 2016, un versement du client XY (180.016,18 DA) a été comptabilisé par erreur dans le compte tiers du client XZ qui porte le même nom.

Nous avons recommandé d'effectuer des recherches en vue de procéder à une analyse détaillée et à un apurement des anciens comptes clients.

Pour un meilleur suivi des créances sur clients nous avons recommandé l'établissement d'une balance client par âge.

1.4. Autres débiteurs

Les valeurs réalisables au 31 décembre 2016 peuvent se récapituler comme suit :

Autres débiteurs : 48.234.255,22 DA

Il s'agit de :

Avances accordées au personnel	183.100,00 DA
Associés Compte courant	35.911,00 DA
Avances à Sarl T	275.000,00 DA
Compte débiteur Sarl P	47.413.750,00 DA
Charges constatées d'avance	326.494,22 DA

Nous avons procédé aux opérations suivantes :

A. Personnel

- Examen des autorisations de dépenses et émargement des intéressés.
- Examen de l'imputation comptable.
- Vérification de l'enregistrement sur fiches individuelles de paie et sur les récapitulations de paie.
- Examen des listes détaillées des bénéficiaires des avances avec les montants correspondants.
- Vérification de la conformité du solde du compte avec celui de la balance générale au 31 décembre 2016.

B. avances accordées à un fournisseur

- Examen d'une lettre de confirmation de solde envoyée par un fournisseur Sarl T qui confirme le solde de 275.000,00 DA des avances accordées apparaissant sur les états financiers.

Lors de notre intervention, Nous n'avons pas trouvé d'anomalies à-propos de ce poste, nous avons reçu les confirmations de la part de l'entreprise SARL P.

1.5. Disponibilités

Les valeurs disponibles au 31 décembre 2016 s'analysent comme suit :

Disponibilité : 26.733.863,52 DA

Il s'agit des soldes débiteurs des comptes de trésorerie suivant :

BDL agence 121 Valeurs à l'encaissement	280.000,00 DA
BDL agence 157 Compte courant	43.022,17 DA
BNA agence Didouche compte courant	9.940.860,44 DA
ABC agence Alger compte courant	2.132,17 DA
CRMA agence el affroun compte courant	3.244,73 DA
Caisse	278.506,40 DA

Les procédures d'audit appliquées sur les comptes de disponibilités ont été les suivantes :

A. Banque

- Vérification d'un certain nombre de transactions sur le journal de banque avec pièces justificatives.
- Pointage par sondage des opérations passées sur le journal de banque durant le dernier trimestre de l'exercice 2016.
- Vérification arithmétique des copies des historiques de banque du dernier trimestre de l'année 2016.
- Vérification de l'état de rapprochement établi au 31 décembre 2016 sur la base des relevés de compte.
- Rapprochement du solde du bilan avec la balance définitive et le grand livre.

B. Caisse

- Un contrôle inopiné de la caisse a été effectué.
- Une vérification sur la base de sondages a été réalisée sur quelques transactions.
- Le solde du compte caisse qui figure au bilan a été rapproché au procès-verbal de caisse établi au 31 décembre 2016.
- Nous avons rapproché le solde du bilan avec la balance définitive et le grand livre.

Faiblesses constatées et recommandations

Lors de notre intervention, nous avons constaté les défaillances suivantes :

- L'absence des relevés bancaires de la banque ABC et CRMA n'a pas permis au service comptable d'établir des états de rapprochement bancaire pour ces deux comptes.

Nous avons recommandé de saisir la banque afin d'exiger d'elle l'envoi périodique des relevés de compte à des délais raisonnables.

2. Procédures Appliquées pour le passif du bilan**2.1. Capitaux propres et réserves**

La récapitulation de ce poste est comme suit :

A. Capital social

Le capital social de la société est de 78.000.000,00 DA, intégralement libéré, il n'a pas connu de variation au cours de l'exercice 2016, il correspond à 78.000 parts sociales de 1.000,00 DA, réparties entre les trois associés comme suit :

Mr M.A	26.000.000,00 DA
Mr G.B	26.000.000,00 DA
Mr O.B	26.000.000,00 DA

B. Réserves 11.844.716,95 DA

Il s'agit de :

Réserves légales (soit 10% du capital)	7.800.000,00 DA
Réserves ordinaires	4.044.716,95 DA

C. Résultat net 62.375.631,87 DA**D. Report à nouveau** 35.161.900,59 DA

Solde au début de l'exercice	49.103.278,10 DA
Virement résultat ex. 2015	35.344.205,49 DA
Distributions de dividendes	-49.067.364,00 DA
Régularisation IBS 2016/2015	-186.969,00 DA
Compte transitoire ajustements	-31.250,00 DA
Solde à la fin de l'exercice	35.161.900,59 DA

Les procédures d'audit appliquées sur ces comptes ont été les suivantes :

- ✓ Vérifier que les règles de souscription et de libération du capital sont respectées ;
- ✓ S'assurer que les formalités légales en cas d'augmentation ou de réduction du capital sont respectées ;
- ✓ S'assurer que les règles relatives aux réserves légales sont respectées ;
- ✓ S'assurer que les différents éléments des fonds propres sont présentés dans les comptes annuels et de façon conforme ;
- ✓ Examiner le compte « Report à nouveau » et comparer les montant par sondage aux résultats dégagés par les bilan des exercices antérieurs tout en tenant comptes des prélèvements qui ont été opéré pour constitution de réserves, distribution de bénéfices.

Par ailleurs, nous avons rapproché les soldes du bilan avec la balance définitive et le grand livre.

Les contrôles des comptes de gestion ont été effectués par sondage et ils n'ont pas fait ressortir des anomalies.

2.2.Passif non courants

Emprunt et dettes financières :	Néant.
Impôts : Néant.	
Autres dettes non courantes :	Néant.
Provisions et produits constatés d'avance :	Néant.

Pas de commentaire.

2.3.Fournisseurs

Au 31 décembre 2016, les dettes envers les fournisseurs se décomposent comme suit :

Fournisseurs et comptes rattachés :	53.165.846,07 DA
-------------------------------------	------------------

Il s'agit de :

Fournisseurs de stocks et de services	481.718,19 DA
Fournisseurs A	13.927.341,00 DA
Fournisseurs B	774.516,40 DA
Fournisseurs C	496.476,34 DA

Fournisseurs D	10.960.607,00 DA
Fournisseurs E	1.617.442,50 DA
Fournisseurs F	1.711.302,48 DA
Fournisseurs G	23.000.000,00 DA
Fournisseurs H	196.442,16 DA

Durant notre mission, les comptes de dettes fournisseurs ont été soumis aux procédures suivantes :

- Des demandes de confirmation directe ont été adressées aux fournisseurs principaux, seule six réponse nous sont parvenues et ont été étudiées. Pour ceux qui n'ont pas répondu, les soldes ont été examinés à travers des analyses de comptes et des pièces justificatives ;
- Une revue de certaines factures et bons de réception relatifs aux achats des mois de décembre 2016 et janvier 2017, a été effectuée en vue de nous assurer du respect de la séparation des exercices du point de vue de la liaison des entrées en stock et de la prise d'inventaire au 31 décembre 2016 ;
- L'existence éventuelle de passifs non enregistrés a été considérée grâce aux :
 - ✓ Recherches par sondages des documents reçus postérieurement à la date de clôture et se rapportant à l'exercice écoulé ;
 - ✓ Discussions avec les responsables de l'entreprise ;
 - ✓ Revue par sondage des paiements effectués en 2017 et concernant l'exercice 2016.
- Les soldes portés au bilan ont été rapprochés avec la balance définitive et le grand livre.

Faiblesses constatées et recommandations

Les insuffisances constatées durant nos travaux sont les suivantes :

- Certaines factures relatives à l'exercice 2016, parvenues à l'unité en 2017, ont fait l'objet d'un paiement en 2016 alors que la charge a été constatée en 2017.
- Une dette ancienne envers le fournisseur D (10.960.607,00 DA) continue de figurer dans les comptes en raison d'un litige qui dure depuis plusieurs années.

Afin de remédier à ces faiblesses et de régulariser le solde au 31 décembre 2016, nous avons recommandé :

- ✓ Que les dettes envers des fournisseurs soient enregistrées durant l'exercice ou elles ont été encourues ;
- ✓ D'exiger des fournisseurs l'envoi de relevés ;

✓ De procéder à l'apurement des comptes, en particulier des soldes anciens.

2.4.Impôts 9.349.520,00 DA

Il s'agit de :

Compte IBS à payer	8.510.487,00 DA
Compte TAP à payer	157.091,00 DA
Compte IRG/Salaires à payer	130.247,00 DA
Compte TVA collectée	549.195,00 DA
Compte Timbre à reverser	2.500,00 DA

Pas de commentaire.

2.5.Autres dettes 28.794.550,76 DA

Il s'agit de :

Personnel, rémunération dues	2.023.150,34 DA
Sécurité sociale CNAS	845.903,18 DA
Autres organismes sociaux	1.782.488,62 DA
Comptes courants Associé M.A	423.799,95 DA
Comptes courant Associé G.B	170.824,85 DA
Comptes courant Associé O.B	179.045,00 DA
Dividendes à payer Associé M.A	11.262.203,94 DA
Dividendes à payer Associé G.B	11.262.203,94 DA
Dividendes à payer Associé O.B	844.930,94 DA

Les versements effectués sur les dividendes distribués au cours de l'exercice 2016, se présentent comme suit :

Associé M.A	4.500.000,00 DA
Associé G.B	6.000.000,00 DA
Associé O.B	12.417.272,00 DA
Soit un total de	22.917.272,00 DA

Durant notre mission, les comptes d'autres dettes ont été soumis aux procédures suivantes :

- ✓ Analyser les explications de tous les soldes ;
- ✓ Examiner l'échéancier et pointer les règlements intervenus avec les documents bancaires ;
- ✓ Analyser attentivement les causes des effets échus et non honorés par la société ;
- ✓ Vérifier les écritures comptables ;
- ✓ Vérifier toutes les contre-passations intervenues en début et en fin d'exercice.

Les contrôles ont été effectués par sondage et ils n'ont pas fait ressortir des anomalies.

2.6.Trésorerie passif 42.658,18 DA

Qui représente la dette relative aux intérêts couru envers la banque BDL AIN tagourait.

Pas de commentaire.

3. Procédures Appliquées pour les comptes de résultat

3.1.Produits des activités ordinaires : 656.639.510,45 DA

Il s'agit de :

Vente de produits	654.248.441,05 DA
Autres produits opérationnels	1.630,20 DA
Reprises sur pertes de valeur et provisions	934.264,72 DA
Produits financiers	1.455.174,66 DA

Pas de commentaire

3.2.Charges des activités ordinaires 594.263.878,58 DA

Il s'agit de :

Achat consommés	530.471.218,42 DA
Services extérieurs et autres consommations	4.767.805,85 DA
Charges de personnel	25.625.659,84 DA
Impôts, taxes et versements assimilés	1.745.217,40 DA
Autres charges opérationnelles	1.635.052,20 DA
Dotation aux amortissements	14.438.885,23 DA
Charges financières	905.811,64 DA
Impôts exigibles sur résultats ordinaire	14.639.473,00 DA

Impôts différés actif (Variations) 34.755,00 DA

3.3.Produits extraordinaires :	Néant.
3.4.Charges extraordinaires :	Néant.
3.5.Résultat net des activités ordinaires :	62.375.631,87 DA
3.6.Résultat extraordinaire :	Néant.
3.7.Résultat net de l'exercice	62.375.631,87 DA

Durant notre mission, les comptes de dettes fournisseurs ont été soumis aux procédures suivantes :

- S'assurer que toutes les consommations ont fait l'objet d'enregistrements comptables ;
- Examiner la convention ou les statuts du personnel approuvés par l'inspection du travail ;
- Vérifier le calcul de la paie, et contrôler les décomptes des paies ;
- Vérifier la comptabilisation de la paie ;
- Pointer les montants des journaux de paie par rapport aux déclarations annuelles ;
- Pointer les montants du Grand livre avec les journaux ;
- Vérifier la justification des calculs et règlement des impôts ;
- Vérifier la véracité et la fiabilité des calculs des amortissements ;
- Pour les amortissements, il les vérifie par rapport aux investissements amortissables et la fixité des taux et de la méthode appliquée ;
- Contrôler les imputations comptables.

Les contrôles des comptes de gestion ont été effectués par sondage et ils n'ont pas fait ressortir des anomalies.

Cette phase a été mise en œuvre conformément à la norme ISA 320 « Anomalies significatives et seuil de signification » et la norme NAA 500 « éléments probants »

Conclusion du Chapitre III

Dans ce chapitre, nous avons présenté les deux démarches que nous avons assisté lors de notre stage pratique qui sont l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes.

Le commissaire aux comptes ne va pas s'arrêter dans le contrôle des comptes mais après cette démarche il contrôlera le tableau des mouvements des capitaux, tableau des flux de trésorerie et l'annexe.

Le contrôle des comptes annuels va servir au commissaire aux comptes d'établir le rapport général dans lequel, il va présenter à l'assemblée générale des actionnaires les conclusions de ses travaux, et il élabore les rapports spéciaux.

Conclusion générale

Le commissariat aux comptes en Algérie a connu au cours de ces dernières années un développement spectaculaire, son importance dans la gestion des entreprises ne cesse de s'accroître.

Le législateur en instituant le commissariat aux comptes et en l'imposant systématiquement au monde des affaires, visait plusieurs buts :

- ✓ La protection des minorités et des tiers.
- ✓ L'uniformisation des informations économiques.
- ✓ La moralisation du monde des affaires.

La pratique de la profession de commissariat aux comptes doit bénéficier d'une méthodologie bien définie permettant d'atteindre les objectifs de la mission. L'organisation de la mission d'audit en différentes phases permet à l'auditeur de formuler une opinion en limitant le risque de non détection. Les normes d'audit précisent les diligences à accomplir à chaque étape. Pour cela, le ministère des finances a commencé à partir de mars 2016 la promulgation des Normes Algériennes d'Audit et jusqu'à ce jour 12 normes ont été promulguées et ce n'est qu'un commencement.

L'inobservation de ces normes constitue un manquement aux codes de devoirs professionnels mais aussi les résultats escomptés ne seront jamais atteints.

Au terme de notre travail, nous avons essayé d'étudier essentiellement le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes et donc tenté de répondre à la question principale suivante:

Quelle est la démarche générale du commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit légal des comptes annuels ?

Après la présentation et l'analyse des différentes parties de notre recherche, on a obtenu les réponses aux hypothèses données précédemment comme suit :

La première hypothèse a été vérifiée, car le commissaire aux comptes est un professionnel compétent et indépendant qui donne une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers.

La deuxième hypothèse ne se vérifie pas totalement, car cette dernière stipule que pour effectuer une mission d'audit légal on doit passer par 3 étapes la première consiste à la prise de connaissance de l'entité, la deuxième consister à contrôler les comptes et la dernière c'est l'élaboration des rapports, or que le déroulement d'une mission d'audit passe par 4 étapes principales, l'évaluation du contrôle interne est la deuxième étapes fondamental pour réduire le risqué liée au contrôle.

La troisième hypothèse se vérifie car au sein du cabinet, la mission d'audit a été effectuée selon les normes international et national d'audit. Lors de sa mission nous avons remarqué que le travail de l'auditeur a été encadré par la norme ISA 315 lors de la prise de connaissance de l'entreprise et l'évaluation du contrôle interne, et par la norme ISA 320 et la norme national NAA 500 lors de son contrôle des comptes de l'entreprise X.

Après notre étude de recherche on a constaté les points suivants :

- Les commissaires aux comptes algériens centralisent leurs travail surtout à l'examen des comptes, et ils ne donnent pas assez d'importance à l'étape d'évaluation du contrôle interne qui est la base de la détection des fraudes qu'elles ont susceptible d'avoir une incidence sur le résultat ;
- Les moyennes et petites entreprises ne voient pas le travail du commissaire aux comptes en étant très utile à la direction de l'entreprise dans la mesure où il renseigne sur le fonctionnement des systèmes de contrôle et sur leur capacité à détecter des problèmes éventuels mais malheureusement ils voient que son utilité se limite à la certification des comptes ;

-
- Malheureusement certain commissaires aux comptes algériens ne sont pas à jour, tout ce qui concerne les nouvelles lois, les nouvelles normes, il est souhaitable de multiplier les actions de formation et d'actualisation des connaissances ;
 - Le niveau de formation des commissaires aux comptes algérien n'étant pas à la hauteur de cette profession, nous souhaitons vivement que le ministère des finances et les établissements de l'enseignement supérieur entreprennent des actions pour une solide formation des commissaires aux comptes.

Enfin, nous avons constaté que la démarche de la mission du commissariat aux comptes passe par plusieurs étapes fondamentales tel que :

- ✓ La mise en œuvre de la mission qui commence par la prise de connaissance de l'entreprise ;
- ✓ Examen et évaluation du contrôle interne ;
- ✓ Contrôle des comptes ;
- ✓ Et enfin la finalisation de la mission par l'élaboration des rapports.

BIBLIOGRAPHIE

1. Livre

- ✓ Mokhtar BELAIBOUD, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison des livres, 1982, p05.
- ✓ Guide d'audit et de commissariat aux comptes, SNC, Algérie, 1989, p1102.
- ✓ Mokhtar BELAIOUD, Pratique de l'Audit, Berti Editions, Alger, 2005, p07.
- ✓ IFAC handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics pronouncements, Edition 2010
- ✓ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, DUNOD, 4ème édition, Paris, 2015, p425.
- ✓ Charles YOUMBI NJOSSU, l'audit fiscal d'une PMI, Université de Douala Cameroun, 2011.
- ✓ Jean-Pierre MADDOZ, l'audit et les projets, édition AFNOR 2003, page 09.
- ✓ Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne, édition DUNOND, 2007, page 05.
- ✓ BENHAYOUN Sadafi, l'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des entreprises, Rabat 2001, page 19.
- ✓ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit DSCG 4, DUNOD, 3ème édition, Paris, 2010, P427.
- ✓ Guide de commissariat aux comptes en Algérie, Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés conseil régional centre.
- ✓ Danièle BATUDE, L'audit comptable et financier, Edition NATHAN, 1997, P11.
- ✓ Les mots de l'audit, édition liaisons, 2000, page 36.
- ✓ Nacen eddin Saidi & Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Tome, SNC, P 47.
- ✓ Alain MIKOL, AUDIT et commissariat aux comptes, 12ème édition, 2014, P107
- ✓ Gérard LEJEUNE et Jean pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, 2007, P91.
- ✓ Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation troisième tirage 2005, p130.
- ✓ G.BENEDICT et R.KERAVEL, Evaluation du contrôle interne, Edition Malesherbes 1996, p17.
- ✓ A. HAMINI, L'audit comptable et financier, édition Berti 2001, p18.
- ✓ Benmrads Moezs, audit externe des entreprises, mémoire de fin d'études, IEDF.1998, p 102.

2. Mémoires

- ✓ BOUMEDIENE Mohammed Rachid, Thèse de Doctorat sur « Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes interne de gouvernance d'entreprises », Université de Tlemcen, 2013-2014.

3. Règlement et lois

- ✓ loi 10-01, Journal officiel de la république algérienne, N°42, Algérie, 11 juillet 2010.
- ✓ Code de commerce.
- ✓ Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).
- ✓ Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).
- ✓ Journal officiel de la république algérienne, N°19, Algérie, 25 mars 2009.

4. Sites web

- ✓ <http://www.joradp.dz/>
- ✓ <http://www.cnc.dz>

Les annexes

Annexe N°01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES

DECISION N°.....DU.....CORRESPONDANT AU.....
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT.

Le Ministre des Finances,

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu 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 ;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;

- 2-

DECIDE:

Article 1^{ER}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit -210- «accord sur les termes des missions d'audit »,
- La Norme Algérienne d'Audit -505- «confirmations externes»,
- La Norme Algérienne d'Audit -560- «événements postérieurs à la clôture»,
- La Norme Algérienne d'Audit -580- «déclarations écrites».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le

04 FEV. 2016

LE MINISTRE DES FINANCES



Annexe N°02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES



DECISION N° 150 DU CORRESPONDANT AU
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT.

Le Ministre des Finances,

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu 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 ;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;



- 2-

DECIDE:

Article 1^{ER}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit 300 «Planification d'un audit d'états financiers» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 500 «Eléments probants» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 510 «Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 700 «Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le 17 01 2011

LE MINISTRE DES FINANCES



Annexe N°03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

-----000-----

MINISTERE DES FINANCES
 LE MINISTRE

وزارة المالية
 الوزير

Décision N° 27 du 15 MARS 2017 portant Normes Algériennes d'Audit

Le Ministre chargé des Finances,

- Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant Système Comptable Financier;
- Vu 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;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015 portant nomination des membres du Gouvernement, modifié et complété;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415, correspondant au 15 février 1995, fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 07-364 du 18 Dhou El Kaada 1428, correspondant au 28 novembre 2007, portant organisation de l'administration centrale du Ministère des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, l'organisation, et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité;
- Vu décret exécutif n° 11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de l'Ordre National des Experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, relatif à la désignation des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, fixant les normes de rapport du Commissaire aux Comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaabane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes de rapport du Commissaire aux Comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du Commissaire aux Comptes.

Décide:**Article 1^{er}:**

La présente décision a pour objet la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit:

- la Norme Algérienne d'Audit – 520 – «Procédures analytiques»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 570 – «Continuité de l'exploitation»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 610 – «Utilisation des travaux des auditeurs internes»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 620 – «Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision est publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le

15 MARS 2017

Le Ministre chargé des Finances

Hadji BABA AMMI



Annexe N°04

Norme Algérienne d'Audit 210

Modèle de lettre de mission (à adapter selon la nature de la mission, légale ou contractuelle)

Exemple : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes

Entête du cabinet

N° agrément :

N° d'inscription au tableau :

Adresse :

Tél/fax :

....., le

À l'attention de : La direction de l'entité

Madame / Monsieur,

Dans le cadre du mandat de commissaire aux comptes de votre (l'entité), je vous confirme ci-après les dispositions relatives à ma mission pour les exercices n, n+1, n+2.

1. Objectif et étendue de l'audit des états financiers

Dans le cadre de cette mission, je procéderai à un audit des états financiers de votre (l'entité) avec pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de votre (l'entité).

Il se traduira par l'émission de rapports d'expression d'opinion et de rapports spéciaux prévus par le code de commerce et la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et les textes subséquents.

Je procéderai à un audit selon les normes d'audit applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Je vous rappelle, à ce titre, qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également, à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les informations fournies.

2. Responsabilité du commissaire aux comptes

Je tiens à souligner que, du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites consubstantielles à l'audit, ainsi que de celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non détection d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, je ne peux non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences

Norme Algérienne d'Audit 210

majeures dans le système comptable et de contrôle interne générant des anomalies significatives pourraient être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de mes travaux, je ne manquerais pas de vous en informer aussitôt.

Je suis soumis au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article 71 de la loi 10-01 sus visée et je ne pourrais en être délié que dans les conditions précisées par son article 72.

3. Responsabilité des dirigeants sociaux de (l'entité)

Je vous rappelle que l'établissement des états financiers annuels de votre (l'entité) incombe à ses dirigeants sociaux et que cette responsabilité implique :

- La tenue d'une comptabilité conforme aux règles et principes comptables édictés par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents ;
- La mise en place d'un système de contrôle interne adéquat.

Les dirigeants sociaux sont également tenus de :

- mettre à ma disposition tous les documents comptables de (l'entité), et de manière générale, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de ma mission, notamment les procès-verbaux de toutes les assemblées des actionnaires et des conseils d'administration;
- me permettre le libre accès aux personnels, auprès desquels je considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Le projet des états financiers annuels qui seront soumis au conseil d'administration ou organe de gestion me seront remis 45 jours avant la date de la réunion ayant pour objet l'arrêté des comptes.

Mais, bien entendu, j'interviendrai préalablement sur les projets qui seront établis, entre temps, et soumis aux organes délibérants.

Je vous saurai gré de m'adresser :

(Par exemple) :

- les convocations correspondantes dans les délais prévus par le code de commerce ;
- un état des nouvelles conventions règlementées dans le mois qui suit leur conclusion ;
- un état des conventions règlementées en cours dans le mois suivant la clôture de l'exercice.

Norme Algérienne d'Audit 210

4. Planning d'intervention et équipe affectée à la mission

Le planning d'intervention pour le premier exercice est le suivant :

Par exemple :

Janvier :

Février :

Etc....

Ce planning d'intervention sera établi chaque année en concertation étroite avec vos services. J'attire néanmoins votre attention sur le fait que le respect de ce calendrier reposera sur l'hypothèse selon laquelle vos comptes auront été arrêtés et mis à ma disposition dans les délais convenus me permettant de mener à son terme ma mission.

Je souligne, par ailleurs, que la mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques.

Je compte sur votre entière collaboration ainsi que sur celle de votre personnel afin que l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires soient mis à ma disposition dans des délais raisonnables.

Il sera de ma responsabilité de garantir un service de qualité à l'entité. Je serai assisté dans ma mission par :

(Identité, qualification professionnelle et statut).

En cas de nécessité, il sera fait appel à des personnes ayant une connaissance spécialisée pour m'assister dans l'exécution de ma mission.

4. Lettre d'affirmation

Afin d'éviter tout risque d'omission d'informations importantes et de confirmer diverses déclarations recueillies au cours de la mission, je demanderai à la direction, à la fin des travaux d'audit, une lettre d'affirmation. Cette lettre permet notamment de donner l'assurance que toutes informations et décisions importantes, notamment celles concernant les engagements de votre (l'entité) vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels, sont correctement reflétées dans les comptes annuels ou, si elles ne peuvent l'être, qu'elles sont prises en considération dans l'établissement des états financiers (l'annexe).

5. Honoraires

Nous avons convenu de fixer mes honoraires àDA hors taxes et débours.

Selon le calendrier de ma mission, mes honoraires seront facturés de la manière suivante:

Insérer calendrier de facturation et paiements

Norme Algérienne d'Audit 210

Je vous informerai immédiatement de tout événement pouvant affecter de manière significative mes honoraires et serions amenés, le cas échéant, à les réviser.

Veuillez me retourner l'exemplaire, ci-joint de cette lettre, revêtu de votre signature et de la mention reproduite à la main « lu et approuvé ».

Je vous prie d'agréer, Madame / Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

L'entité

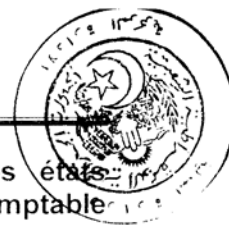
Date :

Madame / Monsieur :

Fonction :

Annexe N°05

Norme Algérienne d'Audit 700



IV. Annexe: Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT [Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société X, comprenant les états suivants au [date de clôture ou la période couverte] : le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe.

Responsabilité des dirigeants sociaux relative aux états financiers

Les dirigeants sociaux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Système Comptable Financier, ainsi que du contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Algériennes d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et de conformité

A notre avis, les états financiers de la société X pour l'exercice clos le 31 décembre 20xx, sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société X au 31 décembre 20xx, ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au Système Comptable Financier.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Identification et signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]