

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
Financières et Comptabilité

Spécialité : **FINANCE ET COMPTABILITE**

THEME :

L'audit externe et le jugement professionnel : Réalités et perspectives.

Elaboré par :

LALMI Aïcha

Encadreur :

D^r. KADDOURI Amar

**Enseignant à l'école supérieure
de commerce**

Lieu du stage : Spa Hydrotraitement.

Période du stage : du 10/03/2015 au 26/04/2015

2014/2015

Remerciement

En terminant notre mémoire de fin d'étude, il nous est agréable d'adresser nos vifs remerciements à tous ceux qui ont aidé de près ou de loin à élaborer ce travail.

En premier lieu, je remercie mon encadreur M^r KADDOURI Amar, professeur à l'École Supérieure de Commerce. En tant que Directeur de mémoire, et malgré ses nombreuses occupations, il m'a guidé dans mon travail et m'a aidé à trouver des solutions pour avancer.

J'adresse mes sincères remerciements à M^r BOUHADIDA Mohammed, professeur à l'École Supérieure de Commerce, qui a accepté de me rencontrer et répondre à mes questions durant mon travail.

Je remercie aussi M^r AKROUCHI Nour Eddine, directeur de l'audit interne, qui m'a aidé en me fournissant des données sur l'entreprise Hydro-Traitement.

Je voudrai remercier également tout le personnel de l'entreprise Hydro-Traitement pour sa gentillesse et son soutien, notamment M^{lle} LAROUSSE.

Je suis particulièrement reconnaissante à M^{me} BOUBRIT Rachida, ses conseils et ses recommandations m'ont largement aidé à finaliser mon travail. Qu'elle trouve ici l'expression de mes profonds respects et ma très haute considération.

Mes remerciements s'adressent aux membres du Jury qui me font l'honneur de participer à la soutenance.

Qu'ils puissent trouver, dans ce travail, le témoignage de ma sincère gratitude et de mon profond respect.

Dédicaces

Louange à ALLAH qui ma donné la force, le courage, et l'espoir nécessaire pour accomplir ce travail et surmonter l'ensemble des difficultés.

Je dédie ce travail à mes parents, qui m'ont aidé à progresser et m'ont inculqué la valeur du travail sérieux et accompli. Pour la grande patience, l'encouragement et la confiance, pour leurs soutien moral ininterrompu et leurs nombreux conseils tout le long de mon travail.

Je dédie ce travail à mes frères Oussama et sa femme Amina, Dhiya Eddine, Abdel Krim, mon neveux Mohammed et mes grands parents. Je voudrais également dédier ce travail à mes amis pour leurs soutiens, et plus particulièrement : BENANI Lamia, BOUIZGARENE Lilia, DERICHE Narimène et TOUADI Imène. A tous ceux qui m'aiment et que j'aime, qui m'ont aidé, soutenue et supporté mes humeurs durant cette aventure.

Enfin, je dédie à tous les membres de ma famille, à ceux qui ont quitté cette vie spécialement TATA DJAMILA, et à tous ceux qui m'ont moralement ou pratiquement soutenue, dont ces lignes ont accidentellement oublié de mentionner.

Tables des matières

Table des matières.....	I
Liste des tableaux.....	IV
Liste des schémas.....	V
Liste des abréviations.....	VI
Liste des annexes.....	VII
Résumé	VIII
Summary.....	IX
Introduction générale.	A
Chapitre 1 : Généralités sur l’audit	2
Section 1 : Approche théorique de l’audit	3
1- Aspect historique de l’audit.....	3
2- Audit, type d’audit et rôle de l’auditeur.....	5
3- La distinction entre audit interne et audit externe.....	6
4- Détermination du seuil de signification.....	9
Section 2 : La normalisation de la profession d’audit.....	12
1- Les origines de la normalisation.....	12
2- Les normes internationales d’audit.....	14
3- La gouvernance d’entreprise et l’audit externe.....	15
4- La normalisation de la relation auditeur externe et le comité d’audit.....	16
Section 3 : La réalité d’audit en Algérie.....	20
1- Le cadre légal et réglementaire de l’audit en Algérie	20
2- La réalité de l’audit interne en Algérie.....	22
3- La réalité de l’audit externe en Algérie.....	23
4- Les normes du rapport de l’audit légal.....	24
Chapitre 2 : La démarche du jugement professionnel.....	30
Section 1 : Le jugement professionnel.....	31
1- Définitions et méthodologie.....	31

2- Les caractéristiques et les qualités d'un jugement professionnel.....	34
3- Les déterminants du jugement professionnel.....	36
4- Le jugement professionnel et les normes professionnelles.....	37
Section 2 : La démarche du jugement professionnel d'un auditeur légal.....	39
1- L'auditeur légal, ses missions et son rôle.....	39
2- Le jugement professionnel de l'auditeur légal.....	40
3- Les responsabilités du commissaire aux comptes.....	46
4- L'organisation de la fonction d'audit en Algérie.....	47
Section 3 : Le jugement professionnel d'un expert comptable.....	48
1- Expert comptable : missions, utilité, les conditions.....	48
2- La démarche du jugement professionnel d'un expert comptable.....	50
3- Les responsabilités de l'expert comptable.....	53
4- Les cabinets internationaux d'audit implantés en Algérie	54
Chapitre 3 : Cas pratique	57
Section 1 : L'entreprise HYDRO-TRAITEMENT	58
1- Le secteur hydraulique.....	58
2- Identification de l'entreprise.....	59
3- Les activités et les réalisations de Hydro-traitement.....	61
4- La direction de finance et comptabilité.....	62
Section 2 : Etude de cas sur un jugement professionnel.....	65
1- La détermination du seuil de signification.....	65
2- L'estimation d'une provision.....	71
3- Intervention d'un expert comptable.....	73
4- Appréciation du comportement a posteriori.....	77
Section 3 : Les perspectives liées à l'audit externe.....	78
1- Objectifs et méthodologie de la recherche.....	78
2- Résultats de l'enquête.....	79
3- Propositions et recommandations.....	86

Conclusion générale.....	90
Bibliographie.....	95
Annexes.....	i à III

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
01	L'évolution de l'objet de l'audit à travers le temps.	4
02	Comparaison audit interne VS audit externe.	8
03	Normes de rapport de l'audit légal.	24
04	Objectifs de réalisation et de développement.	62
05	Bilan actif.	65
06	Bilan passif.	66
07	Comptes de résultat.	67
08	Variation des seuils de signification.	70
09	Ventilation du chiffre d'affaires.	75

Liste des schémas

N°	Intitulé	Page
01	Missions d'audit légal et audit contractuel	7
02	Relation entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise	15
03	Cadre fonctionnel du comité d'audit.	17
04	La démarche générale d'audit et certification des comptes annuels	45
05	Organigramme générale de l'entreprise	60
06	Organigramme de la direction comptabilité et finance	63

Liste des abréviations

IASC	International Accounting standards committee
IASB	International Accounting standards Board
IIA	Institute of Internal Auditors
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
ISA	International Standards of Auditing
IFAC	International Federation of Accounting
SOX	Sarbanes-Oxley
SEC	Securities and Exchanges Commission
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
LSF	Lois de Sécurité Financière
FEE	Fédération des Experts comptables Européens
ISQC	International Standards Quality and Control
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
EPE	Entreprise Publique Economique
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
CAC	Commissaire Aux Comptes
EA	Expert Comptable
Spa	Société Par Actions
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SCF	Système Comptable Financier
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
CNC	Conseil National de la Comptabilité
NAA	Normes Algériennes D'audit
ICCA	Institut Canadiens des Comptables Agrées
OECCA	Ordre des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et Comptables Agrées
IGF	Inspection Générale des Impôts
AEP	Alimentation en Eau Potable
RH	Ressources Humaines
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
PWC	Price Water House Coopers

Liste des annexes

N° annexe	Intitulé	page
01	Les normes ISA.	i
02	Questionnaire.	v
03	Bilans et comptes du résultat : 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013.	viii
04	Les normes du rapport.	xxiii
05	La loi 10-01.	xxxii
06	La loi 07-11.	xli

Résumé

Suite aux différents scandales boursiers et comptables des sociétés Enron, Worldcom, Vivendi..., l'audit est devenu une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, il est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système d'information et de gestion de l'économie en général et l'entreprise en particulier. Pour cela, l'auditeur externe doit avoir des qualités professionnelles, personnelles, et des déterminants pour exercer son jugement professionnel dans le cadre des normes internationales d'audit ISA, afin de certifier les états financiers pour assurer leurs régularité, sincérité et leurs fiabilité dans le cas du commissaire aux comptes, ou bien dans le but de résoudre des situations critiques survenues dans l'entreprise dans le cas du consulting. Comparativement aux pratiques d'audit externe à l'échelle internationale, l'Algérie demeure loin de la réforme internationale d'audit. Cela est dû d'une part, à la défaillance dans la pratique des normes ISA et la lenteur du chantier de mise en place des normes algériennes d'audit NAA, et d'autre part au manque du professionnalisme dans le jugement des auditeurs externes.

Mots clés : Audit externe – Jugement professionnel – professionnalisme – Risque – Normalisation d'audit.

Summary

Further to the various stock-exchange and accounting scandals of companies Enron, Worldcom, Vivendi, the audit became a transverse discipline in the center of the concerns of the managers, it is positioned in the international standards as a real source(spring) of continuous improvement to increase the efficiency of the information system and the economic management generally and the company in particular. For that purpose, the external auditor has to have professional, personal qualities, and determiners to exercise its professional judgment within the framework of the international standards of audit ISA, to certify financial statements to insure their regularity, sincerity and their reliability in the case of statutory auditor, either with the aim of solving critical situations arisen in the company in the case of the consulting. Compared with the practices of external audit in the scale international, Algeria remains far from the international reform of audit. It is due on one hand, in the failure in the practice of the standards ISA and the slowness of the construction work of implementation of the Algerian standards of audit NAA, and on the other hand to the lack of the professionalism in the judgment of the external auditors.

Key words: External audit – Professional judgment – Professionalism – Risk – Standardization of audit.

Introduction générale.

Introduction générale

La pratique d'audit a connu une évolution assez remarquable dans le monde à partir la crise mondiale de 1929, ainsi que la crise financière asiatique de 1987. Cette crise a engendré une perte de plus de trois cent (300) milliards de dollars en espace d'un mois et demi. Ce processus d'évolution a été accéléré avec la publication en 2002 aux États-Unis de la fameuse loi *Sarbanes Oxley Act* (loi Sarbanes Oxley), après la faillite frauduleuse et spectaculaire de la firme d'Enron en décembre 2001, et l'effondrement du cabinet Anderson, l'un des Big Five (KPMG, Deloitte, Price water house coopers, Ernst and young, Anderson). Depuis, une conception de l'audit laissant une large place au contrôle interne s'est développée, des normes ont été progressivement définies puis affinées, la technique n'a cessé d'évoluer et de contribuer à améliorer le concept de la vérification et, par la même qualité de l'information.

Les entreprises dans lesquelles l'audit est pratiqué prennent deux types de missions :

- Des missions d'audit interne : faites par les comités d'Audit au sein des entreprises ou des administrations dans lesquelles ces missions d'audit sont menées.
- Des missions d'audit externe : faites par les cabinets d'audit externe. Ces missions d'audit sont commanditées par les actionnaires et/ou le top manager des entreprises qui ont recours à ces missions d'audit externe. Ce dernier est effectué par des professionnels.

La pratique de l'audit externe nécessite un bon raisonnement ou jugement qualifié comme professionnel pour que la mission d'audit soit bien accomplie. Donc, dans ce présent travail, nous nous intéressons au jugement des professionnels dans le cadre d'une mission bien précise. L'audit externe s'applique à deux types de mission :

- **Audit légal** « commissariat aux comptes », lorsqu'il confié, en vertu des dispositions législatives (article 715 bis 4 du code de commerce) par les actionnaires à un professionnel appelé « commissaire aux comptes ». La durée du mandat est fixée à trois exercices avec possibilité d'un seul renouvellement. Le champ d'investigations est étendu à tous les aspects liés à la gestion et à la vie de l'entreprise.
- **Audit contractuel**, s'il est recommandé par les dirigeants de la société ou par des tiers intéressés. Son champ d'investigations peut être limité dans ce cas à une fonction ou à un aspect de la gestion.

Dans notre pays, l'intérêt porté au contrôle est tout récent. La réforme de l'économie nationale, en plaçant l'entreprise comme moyen privilégié d'accumulation de richesse, a conduit naturellement à redonner à l'information financière et comptable toute son importance, la création du conseil de l'ordre des experts comptable et, par voie de conséquence, à imposer le commissariat comme garant indispensable de la fiabilité et de la sincérité de cette information. Antérieurement à l'intervention de la loi 88/04 du 12 Janvier 1988, modifiant et complétant le code de commerce, le commissariat aux comptes était applicable aux seules sociétés par actions de droit privé, le secteur public n'était pas concerné.

La profession de comptable et d'Expert-comptable était régie par les dispositions de l'ordonnance 71-82 du 29 Décembre 1971 dont la promulgation visait à réglementer les modalités d'exercice de la profession et à définir la compétence des comptables et des experts-comptables. Les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité ainsi

qu'aux tiers concernés ont été fixées dans la loi 07/11 du 25 Novembre 2007, liée au système comptable financier.

Atteindre l'objectif d'un audit externe de qualité dépend de la capacité des auditeurs à exercer un jugement professionnel approprié et pertinent tout au long de leur mission. Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'un audit externe ; Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthiques concernées et des Normes ISA (International Standards of accounting), ainsi que les décisions fondées, requises tout au long de l'audit et prises au sein d'une entreprise, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une connaissance et une expérience pertinentes des faits et circonstances.

Dans les missions liées aux états financiers, le jugement du commissaire au compte (CAC) ou l'expert-comptable se fait dans le cadre des normes professionnelles qui traduisent des jugements collectifs de la profession. L'exercice du jugement aboutit à la prise d'une décision face à une situation particulière qui se présente. Le recours du commissaire aux comptes et l'expert-comptable aux normes professionnelles ne suffit pas à lui-même. Ces derniers doivent faire preuve de certaines qualités personnelles et professionnelles.

Étudier le jugement professionnel dans le cadre de la qualité de l'audit externe, c'est essayer d'encadrer ce jugement tout en acceptant qu'il ne soit pas réductible à une quelconque modélisation mathématique. C'est d'ailleurs ce que l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) reconnaît quand il considère que l'on peut affecter le jugement mais que l'on ne peut pas le définir a priori. Il n'y a du jugement que parce qu'il y a une liberté fondamentale et humaine de celui qui juge. Mais, du même coup, cela réintroduit des questions liées à la compétence et à l'indépendance apparente de l'auditeur

Ce travail vise à cerner ces facteurs subjectifs qui conditionnent l'exercice du jugement dans le cas algérien, qui vont conduire l'auditeur à prononcer son jugement dans telle ou telle direction et les textes règlementaires qui doivent être appliqués. Nous souhaitons contribuer à la reconnaissance de la complexité des processus du traitement de l'information quand ces processus sont appliqués au domaine comptable et en particulier à l'audit externe.

C'est pourquoi le questionnement, que nous avons dégagé de cet objet est celui de savoir **Quelles sont les réalités de l'audit externe et le jugement professionnel en Algérie ? Et quelles sont leurs perspectives ?**

Une analyse approfondie de notre problématique nous a amené à poser les sous questions suivantes :

- Quelle est la place accordée à l'audit externe en Algérie ?
- Quelle relation existe-t- il entre le jugement professionnel et les normes professionnelles de la pratique d'audit ?
- Quelle est la réalité de la pratique de l'audit externe en Algérie ?
- Quelles sont les perspectives de cette profession dans l'avenir ?

Les hypothèses

A cet effet, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes :

- Depuis la réforme économique algérienne en 1988, le législateur algérien accorde beaucoup plus d'importance à l'audit externe.
- Il existe une forte relation entre le jugement professionnel et les normes professionnelles car c'est dans le cadre de cette dernière qu'on peut effectuer un jugement professionnel.
- La pratique de l'audit légal est au niveau demandé via l'application des textes et lois qui régularisent cette profession.
- Nous pouvons prévenir les perspectives de cette profession en Algérie à partir des attentes et des motivations des futurs auditeurs potentiels. Une enquête sur cet objectif est effectuée. Nous prévenons que l'audit externe et le jugement professionnel ont une tendance d'être mieux exercés au futur.

Objectifs

L'objectif du choix de ce thème revient à l'importance du jugement professionnel en audit externe, thème d'actualité encouragé par le nouveau contexte en Algérie à travers les nouvelles lois promulguées qui obligent, à la fois, les sociétés privées et publiques à présenter leurs états financiers aussi bien aux utilisateurs, ainsi qu'aux institutions concernées au travers la nouvelle tendance de décentralisation de la fonction comptable. De même, malgré l'importance accordée à cette profession d'après les textes règlementaires, il existe toujours une défaillance dans la pratique de cette profession. Donc nous voulons découvrir la réalité de la pratique de cette profession au sein d'une entreprise.

Intérêt

A nos jours, le thème du jugement professionnel est vraiment intéressant et nécessaire à cause de l'augmentation du risque et l'erreur d'audit et d'appréciation au niveau des documents comptables dans le nouveau contexte socioéconomique à savoir l'ouverture du marché aux multinationales dans le monde économique. D'autre part, j'ai constaté lors de mon stage de découverte en deuxième année master à l'entreprise Spa NAFTAL, que le commissaire aux comptes a un rôle primordial pour la protection du patrimoine de l'entreprise à travers son jugement, donc ça reflète la nécessité d'un jugement à la fois pertinent et rationnel sur son entreprise.

La méthodologie de l'étude

Pour réaliser les objectifs de notre étude, nous avons utilisé l'approche descriptive et analytique afin de décrire la notion de l'audit externe accompagné du jugement professionnel dans son rôle décisif et indispensable en audit externe d'une part, et d'analyser les situations réelles lors d'une mission d'audit externe dans une entreprise et les résultats de l'enquête effectuée d'autre part.

La démarche suivie

Pour répondre à la problématique principale et les sous questions, nous avons choisi de développer notre thème de recherche en trois chapitres comme suit :

- Le premier chapitre est intitulé : Généralités sur l’audit et qui s’articulent au tour de trois (3) sections.

Dans la première section nous traitons l’apparition du concept « audit » ainsi que son développement et la détermination du seuil de signification dans une mission d’audit. La seconde section est dédiée à la normalisation et la pratique de l’audit au niveau international et sa relation étroite avec la gouvernance d’entreprise. Et enfin, dans la troisième section nous aborderons les réalités de la pratique d’audit en Algérie.

- Le deuxième chapitre reprend : La démarche du jugement professionnel est répartie en trois sections.

La première section abordera la compréhension du concept jugement professionnel avec ces grands axes, les qualités les bons déterminants....etc. La seconde traitera la démarche d’un jugement professionnel exercé par un auditeur légal et la troisième section traitera la démarche du jugement professionnel d’un auditeur contractuel.

- Le troisième chapitre est l’illustration pratique de la réalité du jugement professionnel dans les entreprises Algériennes. Nous avons choisi comme étude de cas l’entreprise Hydro-Traitement. Ce chapitre sera divisé en trois sections.

La première section présente et identifie l’entreprise Spa Hydro-Traitement dans le secteur de l’hydraulique. Dans la deuxième section, nous avons déterminé le seuil de signification pour cette entreprise afin d’évaluer le risque de la mission d’audit, ainsi nous avons procédé à une estimation d’une provision pour perte sur valeur et apprécié l’impact du jugement professionnel en audit externe, s’il présente des défaillances ou non. En outre, nous présenterons une intervention d’un auditeur contractuel. La troisième section présentera une enquête dont l’objet est de prévenir la réalité et les perspectives future de la pratique d’audit externe en Algérie via un questionnaire dédié aux étudiants (futurs auditeurs externes potentiels....) de l’école supérieure de commerce.

Les limites de la recherche

- L’insuffisance des informations nécessaire à la recherche au sein de l’entreprise, surtout que l’application de l’audit externe est très récente en Algérie.
- La confidentialité de la documentation nécessaire à la recherche dans l’organisme d’accueil vu la sensibilité de notre thème.
- La non coopération des auditeurs en refusant de répondre sur notre questionnaire, qui a comme objectif de découvrir les défaillances des auditeurs dans la pratique de cette profession. Ce qui nous a obligé de changer notre objectif d’enquête et même la population.

Les outils de l'étude

Afin d'arriver à une bonne analyse de notre recherche, à la fois du côté théorique ou pratique, nous avons utilisé quelques outils importants dans la recherche scientifique.

Ces outils sont comme suit :

- La bibliographie

Comprend la consultation des ouvrages, les articles et les documents officiels ainsi que tous ceux qui ont une relation directe ou indirecte avec notre travail afin de mieux comprendre notre recherche et bénéficier des études précédentes.

- L'entretien

Nous avons fait une série d'entretiens directs avec des spécialistes, principalement les professionnels (les directeurs de l'audit interne, experts de comptabilité, commissaire aux comptes.....), où nous avons pu dégager les grandes lignes de notre travail.

- Questionnaire

Il est considéré comme une technique essentielle dans notre travail

Chapitre 01 : Généralités sur l'Audit

Chapitre 01 : Généralités sur l'audit

De nos jours, l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, suite aux différents scandales boursiers et comptables des firmes Enron, Worldcom, Vivendi...et d'autre, qui ont suscité une grande inquiétude dans les milieux économiques, financiers, il devient un outil incontournable pour la gouvernance d'entreprise.

L'audit, ce concept clé est nécessaire pour la restructuration, l'évaluation, et la gérance rationnelle de ces dernières. Sous l'effet du développement économique, des échanges économiques et de l'importance prise par les places financières, la comptabilité est devenue le langage fondamental de la communication financière et l'audit l'instrument qui assure à la comptabilité la fiabilité nécessaire aux investisseurs.

Dans ce chapitre, nous essayons de citer brièvement dans la première section l'historique de l'apparition du concept d'audit, ainsi que son objectif, le rôle de l'auditer dans cette profession, la distinction entre l'audit interne et l'audit externe et la détermination du seuil de signification dans une mission d'audit risquée.

La deuxième section est consacrée à la normalisation internationale d'audit : les causes de normalisation, les normes internationales, la gouvernance d'entreprise comme finalité de l'audit externe suite à cette normalisation et la normalisation de la relation auditeurs externes et le comité d'audit.

La troisième section est destinée à la réalité d'audit en Algérie : son cadre réglementaire, ses réalités dans le pays concernant l'audit interne et l'audit externe et les normes du rapport qui régularisent la profession d'audit externe comme il fait objet de notre étude.

Section 1 : Approche théorique de l'audit

Pour étudier l'audit, il faut tout d'abord comprendre ce concept, son objectif et son évolution, ses types et en particulier l'audit interne et externe et la détermination du seuil de signification dans une mission d'audit.

1- Aspect historique de l'audit

L'audit a eu sa première manifestation avec l'ordonnance de PHILIPPE V le LONG qui, en 1319, codifia ce qui devint la cour des comptes, où la fonction d'auditeur désignait le premier grade de la hiérarchie¹. Au début du moyen âge, les sumériens ont aussi, à leur tour, ressentis une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents². Ce système de contrôle matriciel consistant à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrements indépendantes.

Mais il faut souligner que le mot « audit » avait bien avant apparu sous l'empire romain et plus précisément dès le troisième (3ème) siècle avant Jésus Christ³, avec un sens plus large. Il désignait des questeurs qui contrôlaient la comptabilité de toutes les provinces. Ce terme « audit », du latin « audire », trouve son origine dans le vieux français « auditeur » utilisé au huitième (8ème) siècle et « auditus », audit des comptes, qui apparaît en 1448. Plus récemment, le terme « audit » est utilisé dans de multiples sens, ce qui fait dire à certains que celui-ci est largement galvaudé et à d'autres, qu'il existe une vaste confusion autour de ce mot.

C'est ainsi que l'IASC (International Accounting Standard Committee) créé en 1973, devenue l'IASB (International Accounting Standard Board) créé en 1997 ont conduit à l'adoption d'un langage commun accepté partout dans le monde, pour la comptabilité et l'audit (l'harmonisation des pratiques comptables).

Ainsi, plusieurs définitions ont été proposées par les auteurs et certains grands organismes comme par exemple l'IIA (Institute of Internal Auditors). Il faut noter que l'objet d'audit aussi a évolué depuis sa première apparence.

¹ R. Obert et M. Pierre Mairesse, *Comptabilité et Audit*, Paris, Ed. DUNOD, 2007, p 1

² H. Vlamnick, *Histoires de la Comptabilité*, Ed. Pragmos, 1979, p17

³ J. Raffegau, F. Dubois et D. de Menoville, *L'audit opérationnel*, Coll. Que sais-je ?, Paris, 1984, p7

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

Période	Prescription de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant J.C à 1700.	Roi, empereurs, églises et états.	Clerc ou écrivains.	Punir les voleurs pour détournement de fond, protéger le patrimoine.
1700 à 1850.	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires.	Comptables.	Réprimer la fraude. Punir les fraudeurs. Protéger le patrimoine.
1850- 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité ou des juristes.	Eviter la fraude et les erreurs et attester la fiabilité du bilan.
1900- 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité.	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité des états financiers historiques
1940- 1970	Etats, banques et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	Attester la sincérité et la régularité des états financiers.
1970- 1990	Etats, tiers et actionnaires.	Professionnels de l'audit et de comptabilité et conseil	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit
A partir 1990	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels de l'audit et conseil.	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes et protection contre la fraude internationale.

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

2- Audit, type d'audit et rôle de l'auditeur

Lors des premières assises de l'audit en France, le groupe de travail présidé par les présidents de l'Ordre et de la Compagnie, a constaté que l'ensemble des utilisateurs s'accorde pour définir au sens large l'audit comme : « une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels, utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation, afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation¹ ».

Cette définition explicite l'audit en général qu'il soit donc interne ou externe qui n'est d'autre que l'audit comptable et financier².

S'agissant de l'auditing, il est défini comme étant « le processus par lequel une personne compétente et indépendante cumule et évalue les preuves sur l'information quantifiable se référant à une entité économique, afin de pouvoir en déterminer la correspondance avec des critères bien établis et d'en faire un rapport³».

Un audit est aussi une révision méthodologique, ainsi qu'un examen objectif d'un élément comprenant la vérification d'informations spécifiques déterminées par l'auditeur ou prescrites par la pratique généralisée. Normalement, le but d'un audit est d'exprimer une opinion ou tirer une conclusion sur l'objet d'audit. Il s'en suit naturellement que la définition suivante approfondisse cette définition élargie de l'audit. Cette dernière, qui est la plus retenue au niveau international de l'Audit interne, est celle proposée par the Institute of Internal Auditors (IIA).

Selon cette définition, l'audit est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management de risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité⁴. L'objectif de l'auditeur est donc d'assister les membres du top management dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des commentaires pertinents et des recommandations concernant les activités examinées. L'auditeur est donc concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise qui intéressent la direction. Ceci implique d'aller au-delà des aspects comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations examinées⁵.

De ce fait, l'auditeur est un professionnel du traitement de l'information qui aide un manager à mieux maîtriser ses risques, à fonctionner plus efficacement, afin d'atteindre ses objectifs.

Il existe de multiples distinctions pour les types d'audit, nous pouvons se limiter par les deux types essentiels à notre recherche selon l'auditeur :

¹ L. Collins et V. Gérard, Audit et contrôle interne Aspects financiers et stratégiques, DALLOZ, Paris, 1992, p22

² S. Pierre, Mémento d'audit interne, DUNOD, Paris, 2007, p52

³ Arens et Loebbecke, Auditing an integrated approach, 5ème édition, 1991, p32

⁴ Institute of Internal Auditors (IIA), Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'Audit Interne, Publication IFACI, Février 2004, p 1

⁵ C. Lionel et V. Gérard, *Ibid*, p 9

→ L'audit interne, lorsqu'il est assuré par une équipe appartenant à l'entreprise.

→ L'audit externe, lorsqu'il est assuré par une équipe externe à l'entreprise.

Et comme l'audit externe fait objet de ce présent mémoire, on doit distinguer entre l'audit interne et externe.

Le rôle de l'auditeur consiste à :

a) Évaluer et apprécier le degré de maîtrise des risques de la structure à travers sa politique de contrôle interne.

b) Proposer des mesures d'amélioration réalistes et opérationnelles afin de permettre à la structure de mieux maîtriser ses risques et d'atteindre ses objectifs.

3- La distinction entre audit interne et audit externe

Il existe deux types d'audit selon la personne qui lui exerce : interne et externe.

3-1- Définition de l'audit interne

Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. C'est une activité de contrôle et du conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une organisation. L'audit interne est exercé à l'intérieur de l'organisation, même si le recours à des prestataires extérieurs est parfois nécessaire.

Pour C.LIONNEL, l'audit interne est la fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. Il est à l'intérieur de l'entreprise, une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte de la direction générale¹.

3-2- Définition de l'audit externe

L'audit externe est mis en œuvre par un organisme indépendant chargé de vérifier la validité des informations communiquées aux parties par les institutions. Ainsi, l'audit externe se définit comme étant un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités². Cette étude est mise en œuvre par des commissaires aux comptes professionnels. Ils ont pour but de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers.

L'audit s'applique à deux types de mission :

- ❖ Audit contractuel, s'il est recommandé par les dirigeants de la société ou par des tiers intéressés. Son champ d'investigations peut être limité dans ce cas à une fonction ou à un aspect de la gestion.
- ❖ Audit légal « commissariat aux comptes », lorsqu'il est confié, en vertu des dispositions législatives par les actionnaires à un professionnel appelé « commissaire aux comptes ». La durée du mandat est fixée à trois exercices avec possibilité d'un seul

¹ C.LIONNEL, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, 4^e éd, Paris, 1992, p 35.

² www.petite-entreprise.net, consulté le : 26/04/15.

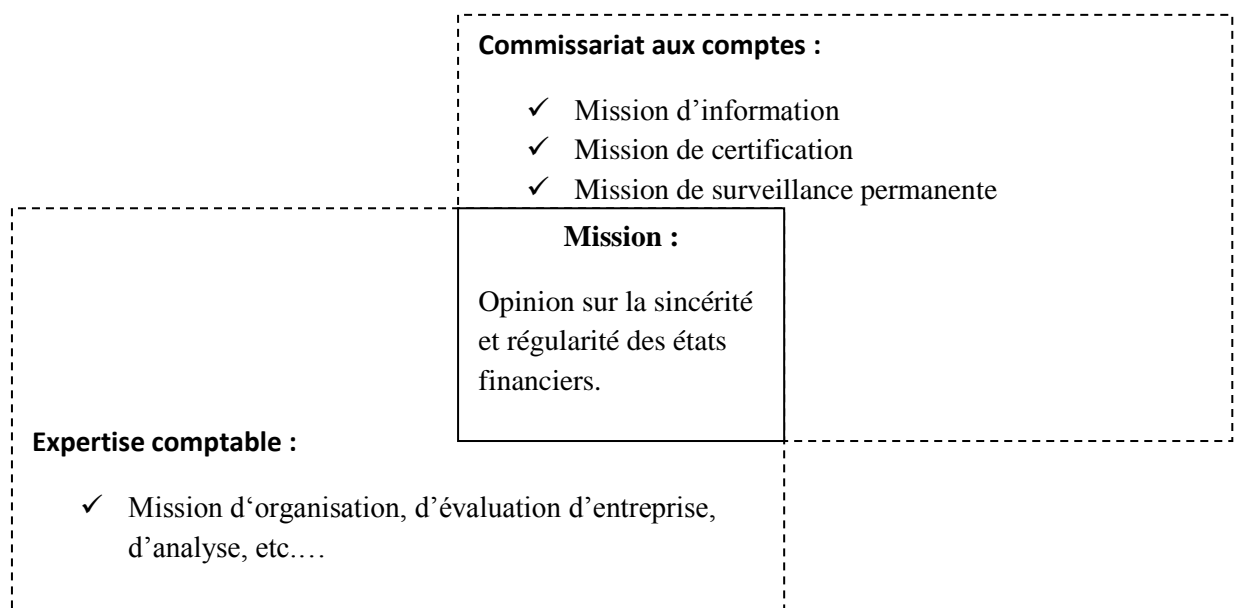
renouvellement. Le champ d'investigations est étendu à tous les aspects liés à la gestion et à la vie de l'entreprise.

Revêtant un caractère soit légal soit contractuel, l'audit externe s'impose de plus en plus comme nécessité. Si la comptabilité est une technique de gestion de l'entreprise, elle a aussi pour objet de renseigner et de rassurer, tous ceux qui sont intéressés par les résultats de son exploitation à savoir : les tiers qui sont soit des créanciers (fournisseurs, banquiers...) soit des associés ou des épargnants qui ne sont ni gérants ni administrateurs, soit des administrations (impôts, sécurité sociale, enquêtes économiques, statistiques...), à tous ces utilisateurs, la comptabilité doit fournir des informations complètes, crédibles et de qualité, que seul un audit externe peut assurer en toute indépendance. D'une manière générale, l'audit externe répond à un double objectif,

- La protection des associés et des créanciers.
- La protection de l'épargne et la moralisation de la vie des affaires.

L'audit comptable qu'il soit interne ou externe est avant tout un audit juridique, et son efficacité est en rapport directe avec l'adéquation des règles qui régissent la comptabilité.

Figure n°1 : Missions d'audit légal et audit contractuel.



Source : établit par l'étudiante à l'aide d'une thèse de magister : la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques, DROUIS Salima, ORAN, 2010.

Tableau n°2 : Comparaison : Audit interne VS Audit externe

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

Source : établi par l'étudiante à l'aide d'une thèse de magister : la pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques, DROUIS Salima, ORAN, 2010.

Les points communs

Bien qu'abordés sur les deux aspects différents, l'audit interne et l'audit externe ont des points communs

- ❖ Les techniques et les outils d'analyses (interviews – sondages – entretiens)
- ❖ Le domaine d'intervention au sens large du terme.

4- Détermination du seuil de signification

Selon la norme ISA 320 : « La détermination du seuil de signification, relève du jugement professionnel de l'auditeur, est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers¹ ». L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Le seuil de signification est défini comme étant le montant à partir duquel des omissions ou inexactitudes, isolées ou cumulées, auraient pour effet d'influencer le jugement d'une personne raisonnable se fiant aux états financiers².

Habituellement, le seuil de signification global est fixé par les taux suivants³ :

- En général, jusqu'à 5% du résultat courant avant impôt ou 0,5% des produits, des revenus ou des dépenses.
- Pour une entité à but non lucratif, 1% des produits ou des dépenses.
- Pour un fonds, 0,5% de l'actif net.

Lors de la conduite d'une mission d'audit, l'auditeur doit tenir compte du caractère significatif d'une information et de son lien avec le risque d'audit. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives.

Pascal Simon définit le risque d'audit comme suit :

« Le risque d'audit peut être défini, comme le risque que des erreurs ou irrégularités n'aient pas été détectés après l'accomplissement de l'audit ; et que ces erreurs ou irrégularités affectent, de manière significative, les comptes certifiés⁴ ».

L'I.FAC distingue trois composantes du risque d'Audit à savoir :

- le risque inhérent.
- Le risque de non contrôle.
- Le risque de non détection.

¹ La norme ISA 320, Caractère significatif lors de la planification de la réalisation d'un audit, paragraphe 4, 2012, page 242.

² A. AMRI, L'exercice du jugement professionnel dans les missions de vérification des états financiers, Tunis 1994, page 45.

³ Guide pratique IFEC, l'essentiel sur le seuil de signification, Septembre 2008, p 22

⁴ Pascal SIMONS, Audit financier, les éditions d'organisation, 1987, p 27.

- **Le risque inhérent**

On peut définir le risque inhérent comme étant «le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations puisse renfermer une inexactitude qui, seule ou ajouté à des inexactitudes présentes dans d'autre soldes ou catégorie, pourrait être significative à supposer qu'il n'y ait pas de contrôles internes s'y rapportant. Ce risque est lié aux activités de l'entité, à son environnement et à la nature du solde de compte ou de la catégorie d'opérations concernée¹». Au moment de l'évaluation de ce risque, certains critères peuvent être pris en considération :

- Au niveau des états financiers, les critères à prendre en considération sont la situation économique et financière de l'entreprise, son organisation interne et la qualité de sa direction².
- Au niveau des soldes des comptes et des catégories d'opérations, Les critères à prendre en considération, au niveau des soldes des comptes et des catégories d'opérations sont la nature de l'élément comptabilisé, les éléments donnant lieu à des estimations comptables et la fréquence de l'élément comptabilisé.

- **Le risque de non contrôle**

Le risque de non contrôle, appelé encore risque lié au contrôle interne, représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'entreprise, ne lui permettent pas de produire des comptes fiables³. Ainsi, ce type de risque consiste en la possibilité que le système de contrôle interne ne permette pas de détecter une erreur dans les états financiers, ou ne prévienne pour la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions.

Peu importe que le risque inhérent (risque général lié à l'entreprise et risque lié aux opérations comptables) soit élevé, si le système de contrôle interne a été bien conçu et si son application est correctement effectuée. Cela vient en effet, pour réduire considérablement l'apparition des erreurs. L'évaluation du contrôle interne comporte les phases suivantes⁴ :

- **Analyse des procédures :** L'auditeur décrit au cours de cette phase les caractéristiques principales des modules (achats, ventes, paie, trésorerie, etc.) et des flux de transactions (livraisons, expéditions, encaissements, décaissements, etc.).
- **Appréciation du contrôle interne :** En analysant les procédures, l'auditeur cherche à dégager, pour chaque cycle significatif, les endroits dans les flux des opérations où les objectifs de contrôle pourraient ne pas être atteints. Ces endroits sont ceux où des contrôles sont nécessaires.

Après avoir identifié les endroits dans le flux des opérations où des erreurs pourraient se produire, l'auditeur cherchera si des contrôles efficaces ont été mis en place pour empêcher ou détecter ces erreurs ou si des contrôles nécessaires sont absents.

¹ La norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, paragraphe 38, 2012, p19.

² I. CHIESA, Les risques et le seuil de signification dans la révision comptable, Revue française de comptabilité, n° 198, février 1989, page 29.

³ Olivier HERRBACH, Thèse de doctorat : « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Toulouse, 2000, p 25.

⁴ I. CHIESA, Ibid., page 30 à 31.

L'existence de contrôles efficaces doit être vérifiée par des tests de procédures pour s'assurer de leur correcte application.

L'auditeur pourra alors évaluer le risque lié au contrôle interne. L'appréciation pourra être faite soit en pourcentage soit d'une manière qualitative faible, modéré ou élevé.

- **Le risque de non détection**

D'après l'ISA 200 «Le risque de non-détection concerne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, que l'auditeur a définie pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Il est, en conséquence, fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur¹. Des aspects tels que :

- une planification adéquate.
- une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission.
- l'exercice d'un esprit critique.
- une supervision et une revue des travaux d'audit réalisés.

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

Seuil de signification et risque sont deux concepts qui ne peuvent être dissociés l'un de l'autre, car toute étude du risque aboutit à une notion d'erreur qui peut se quantifier dans les états financiers.

Le seuil de signification renvoie à l'ampleur d'une erreur donnée, alors que le risque renvoie à la possibilité qu'une erreur de cette ampleur se soit glissée dans les états financiers. L'auditeur sait donc que le niveau de risque et le seuil de signification influencent l'étendue de son travail.

¹ ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, paragraphe 43, 2012, p 20

Section 2 : La normalisation de la profession d'audit

Des nombreux scandales financiers ont frappé le monde ; la chose qui a remis en cause la fiabilité des travaux du contrôle externe, ce qui a poussé plusieurs pays à promulguer les lois réorganisant la profession d'audit dans le but de normaliser cette profession, trouver des solutions pour ses défaillances et désigner la gouvernance d'entreprise comme finalité d'audit externe .

1- Les origines de la normalisation

1-1- Les scandales financiers

Scandale d'Enron

L'affaire Enron est particulièrement significative des effets d'une déréglementation sans contrôle et des excès que peut engendrer le marché. Enron fondée en 1985 par Kenneth Lay, rejoint par la suite par Jeffrey Skilling. Enron est l'une des plus grandes entreprises américaines et le plus grand scandale financier des 20 dernières années. L'entreprise gonflait artificiellement ses profits, tout en masquant ses déficits en utilisant une multitude de sociétés écrans et en falsifiant ses comptes. Le but était, ni plus ni moins, de gonfler la valeur boursière. L'éclatement de la bulle a précipité non seulement l'entreprise Enron, mais aussi le cabinet d'audit Arthur Andersen, complice. Plus d'une tonne de documents compromettants ont été détruits par le cabinet d'audit de renommée mondiale quasi séculaire.

La crise d'Enron a contribué à l'accélération des réformes de normes internationale, des systèmes de surveillance des marchés et des structures de gouvernement d'entreprise, tout en relançant les réflexions sur la notion d'entreprise socialement responsable.

Scandale worldcom

L'opérateur de télécommunications Worldcom était le second opérateur de longue distance des États-Unis, à la suite d'une longue série d'acquisitions entre 1994 et 1998. Certaines dépenses, facturées par les opérateurs régionaux, n'ont pas été prises en compte. Des dépenses courantes ont été comptabilisées en "dépenses en capital", en totale contradiction avec les normes comptables GAAP, ce qui a gonflé artificiellement les bénéfices de la société d'un bon tiers. Cette manipulation des comptes a permis à Worldcom d'afficher un résultat net de 1,4 milliard en 2001, et de 130 millions pour le premier trimestre 2002. Le cours de l'action Worldcom a aussitôt été suspendu au New York Stock Exchange. Le commissaire aux comptes de worldcom était Arthur Anderson, qui a validé les 5 trimestres de comptes truqués, a jeté toute la responsabilité de manipulation sur le directeur financier, mais Anderson était déjà impliqué jusqu'au front dans le scandale d'Enron.

1-2- Les lois internationales

La loi Sarbanes-Oxly

Suite aux pratiques boursières frauduleuses entre 2001 et 2002, une crise de confiance majeure touche l'Amérique, et la classe politique doit se résoudre à agir en votant une loi. La loi Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX), a pour objet d'accroître la responsabilité des entreprises et d'améliorer la communication de l'information financière ; de même, que de lutter contre la fraude des entreprises et la fraude comptable. C'est une des lois les plus complexes qui ait été adoptée aux États-Unis ces dernières années. Elle a donné lieu à des réformes des pratiques commerciales américaines les plus ambitieuses depuis les années 1930.

La loi Sarbanes-Oxley implique que les Présidents des entreprises cotées aux Etats-Unis, certifient leurs comptes auprès de la Securities and Exchanges Commission (SEC). Cette loi vise à augmenter la responsabilité corporative et à mieux protéger les investisseurs pour rétablir leur confiance dans le marché.

Cette loi contient six principaux axes¹ :

❖ **Certification des comptes**

Le directeur général et le Directeur Financier sont obligés de certifier les états financiers publiés, au moyen d'une déclaration signée.

❖ **Contenu des rapports**

Les entreprises doivent fournir à la SEC des informations supplémentaires afin d'améliorer l'accès à l'information et la fiabilité de cette information. Les entreprises doivent rendre publics les ajustements comptables identifiés par les auditeurs, les engagements hors bilan, ainsi que les changements dans la propriété des actifs détenus par les dirigeants. En outre, les dirigeants doivent rédiger un rapport sur les procédures du contrôle interne et préciser si un code d'éthique a été adopté.

❖ **Contrôle de la SEC**

La SEC devra procéder à un contrôle régulier des sociétés cotées, ce contrôle devra intervenir au moins une fois tous les trois ans.

❖ **Comité d'audit et règles d'audit**

Les entreprises doivent mettre en place un comité d'audit indépendant pour superviser le processus de vérification. Ce comité est responsable du choix, de la désignation, de la rémunération et la supervision des auditeurs. Il doit également mettre en place des procédures pour recevoir et traiter les réclamations mettant en cause la comptabilité, les contrôles internes comptables et l'audit, et pour garantir le traitement confidentiel des observations émanant du personnel de la société concernant des problèmes comptables ou d'audit

❖ **Création de Public Company Accounting Oversight Board**

Dans le cadre de la loi SOX (articles 101-109), un nouvel organisme de réglementation et de surveillance est créé, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Cet organisme doit superviser les cabinets d'audit, établir des normes, mener des enquêtes et sanctionner les personnes physiques ou morales qui ne respectent pas les règles. Dépendant de la SEC, ce nouvel organisme de contrôle comprend cinq membres nommés par celle-ci, et dispose de pouvoirs d'enquête et de sanction.

❖ **Sanction**

Des sanctions pénales sont créées et d'autres considérablement renforcées. Nous retiendrons, à titre d'exemple, que la certification d'états financiers non conformes à la réglementation est passible d'une amende d'un million de dollars ou d'un emprisonnement de

¹ Mauro Molinari, audit financier et contrôle interne, Revue française de gestion, Lavoisier, Paris, Nov-Déc 2003.

10 ans au plus. En outre, la commission intentionnelle de la même infraction fait passer l'amende à 5 millions de dollars et l'emprisonnement à 20 ans.

La loi de Sécurité Financière (LSF)

La LSF a été adoptée en France le 1er août 2003, elle se définit par la connaissance, la maîtrise et la couverture des risques liés à l'activité économique et financière. Ces risques sont multiples (systémique, politique et géographique, technologique, de marché, de fraude, de contrepartie ou de défaut, de réputation, de documentation...)¹.

La sécurité financière suppose une meilleure connaissance du fonctionnement des marchés et des produits financiers par le régulateur et les investisseurs, et est, à ce titre, intrinsèquement liée à la transparence. Elle repose sur trois hypothèses principales :

- ✓ L'information financière ne peut être fiable, que si elle est issue d'un processus d'élaboration, c'est-à-dire un contrôle interne qui doit être fiable.
- ✓ La capacité de l'information comptable et financière à refléter fidèlement la performance de l'entreprise.
- ✓ La normalisation, l'évaluation et la documentation du contrôle interne contribuent à la qualité du contrôle interne sans préciser les référentiels à utiliser.

2- Les normes internationales d'audit

L'observation des normes pour la pratique professionnelle de l'audit est essentielle pour bien mener la mission d'audit et assurer toute la crédibilité au rapport de la mission et les recommandations qui y figurent. Il faut tout de suite se presser de souligner qu'il existe des normes aussi bien pour l'audit interne qu'externe au niveau international appelées les normes ISA.

Les normes internationales d'audit ISA ont été rédigées par l'IAASB de l'IFAC. L'IFAC est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. L'IFAC est à l'origine des normes ISAs comprenant le référentiel ISQC1².

La norme ISQC 1 dispose que le certificateur « doit mettre en place un système de contrôle qualité, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par les auditeurs externes sont appropriés en la circonstance ». Le système de contrôle qualité est défini selon deux processus distincts³ : le contrôle qualité (engagement quality control review) et le suivi du contrôle qualité (monitoring, également désigné par les termes assurance qualité ou surveillance du contrôle qualité). Autrement dit, le contrôle qualité désigne les politiques et procédures formalisées et mises en œuvre afin de couvrir chacune des composantes suivantes :

- le leadership et la responsabilité.
- l'éthique.
- l'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités.

¹ Sécurité et droit des affaires après la loi de sécurité financière, *Revue des Sociétés*, Dalloz, Paris, oct.- dec. 2003

² Marine Portal, *La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics*, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, p7.

³ Idem.

- les ressources humaines.
- la réalisation de la mission.
- la revue du contrôle de qualité et le suivi du système.

Ces points identifiés comme centraux servent de base à la définition des procédures et des principes fondamentaux composant le système de contrôle qualité d'un audit financier. Ils sont considérés comme étant la structure du contrôle de qualité et recourent les notions de compétence et d'indépendance.

Les normes ISA définissent les procédures et principes fondamentaux et précisent leur modalité d'application. En outre elles :

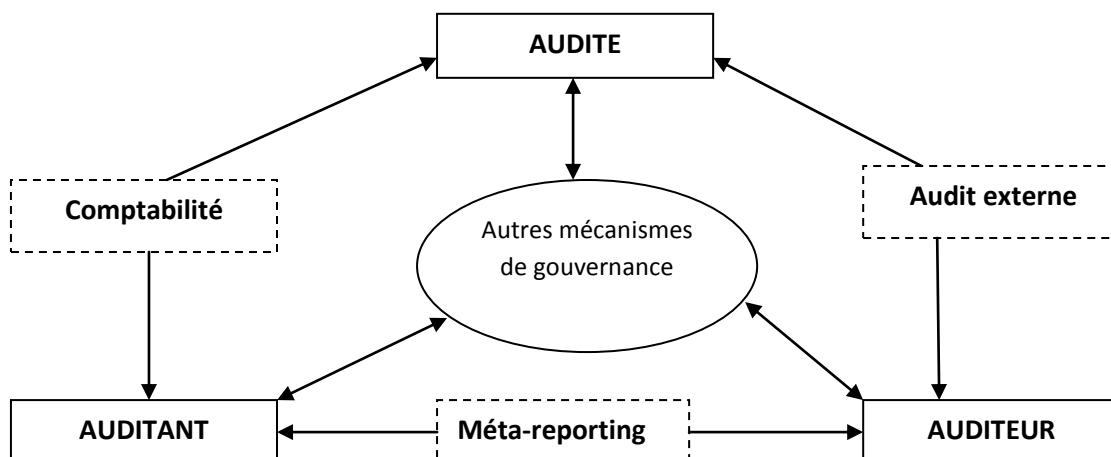
- Définissent les principes de base de la pratique de l'audit interne.
- Sont un cadre de référence.
- Établissent les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit.

3- La gouvernance d'entreprise et l'audit externe

Face aux nombreux cas de manipulations de déclarations comptables et financières, il y a eu la normalisation internationale d'audit qui a marqué l'audit externe comme finalités d'améliorer les conditions de l'exercice de la gouvernance d'entreprise. L'audit externe constitue un mécanisme de gouvernance d'entreprise permettant de réduire l'asymétrie informationnelle vis-à-vis de ses parties prenantes. La gouvernance d'entreprise est définie par Charreaux comme étant « l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit qui 'gouvernent' leur conduite et délimitent leur espace discrétionnaire ¹ »

Les différents scandales financiers, déjà évoqués, ont mis à jour les limites des systèmes de gouvernance dans l'extraction et l'évaluation de l'information ². L'audit externe peut être appréhendé comme un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes ³.

Figure n°2 : Relations entre l'audit externe et la gouvernance d'entreprise



Source: Mc MICKLE P.L. Jr, The nature and objectives of auditing: a unified rationale of public, governmental and internal auditing, dissertation, 1978.

¹ G. Charreaux et P. Desbrière, Gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre valeur actionnaires, finance contrôle stratégie, vol 1, n° 12, 1998, p.57-88.

² GOMEZ P.Y., Le gouvernement de l'entreprise, Interéditions, Paris, 1996, p 271.

³ D. CARASSUS et G. GREGORIO, Gouvernance et audit externe : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, 2003.

L'entreprise dont les activités et/ou les déclarations sont sujettes à l'audit externe, l'audité, doit rendre des comptes, en contrepartie des ressources et/ou fonctions confiées, à l'auditeur, à savoir les parties prenantes de l'entreprise. Comme dans toute organisation formelle ou système organisationnel, la coordination entre l'auditeur et l'audité est mise en application par des moyens de communication¹. Dans ce cadre, l'auditeur externe joue un rôle central. En tant que tierce partie, il assure la crédibilité qui doit s'attacher aux informations produites par l'audité². Sa validation est donc considérée comme un méta-reporting, en tant qu'information apportée sur une information déjà produite. Les autres mécanismes de gouvernance (le marché financier, les procédures de contrôle interne et d'audit interne, le conseil d'administration et le comité d'audit), ne pouvant seuls contribuer à une réduction de l'asymétrie informationnelle ainsi qu'à une limitation du pouvoir discrétionnaire du dirigeant, l'auditeur externe les complète alors pour assurer une meilleure régulation des relations entre les différentes parties prenantes à la gouvernance d'entreprise.

4- La normalisation de la relation auditeur externe et comité d'audit

Le rôle du comité d'audit envers l'auditeur externe est très important, vu que ce dernier reste la clé du processus de certification, et son indépendance est un enjeu de qualité essentiel.

4-1-Le comité d'audit

Les comités d'audit sont aujourd'hui des éléments importants au sein de l'entreprise, ils sont essentiels pour les investisseurs. Ils doivent assurer la confiance dans la gouvernance d'entreprise. Les développements récents ont donné aux comités d'audit d'une part, plus d'autorité, d'autre part, une plus grande responsabilité.

Ce sont les groupes du travail anglo-saxons, notamment les rapports Treadway (1987) aux États-Unis et Cadbury (1992) au Royaume-Uni, qui renforcent le cadre de référence des comités d'audit et en précisent le positionnement par rapport au conseil d'administration. La doctrine qui s'en dégage définit le comité d'audit comme « une émanation du conseil d'administration composée d'au moins trois membres, dont la majorité ou la totalité doivent être indépendants de la gestion quotidienne de l'entreprise³ ».

Les auteurs s'accordent sur le fait qu'un comité d'audit répond à trois besoins principaux :

- Accroître la crédibilité des états financiers audités.
- Assister le conseil d'administration dans ses responsabilités sur la qualité de l'information comptable en lui permettant de mieux superviser le processus d'audit.
- Protéger l'indépendance des auditeurs internes et externes.

Interposé au cœur du processus d'audit, il constitue le vecteur d'intervention du conseil d'administration dans ce processus, et doit former un écran contre les pressions managériales sur les auditeurs internes et externes. Pour répondre à ces objectifs, les auteurs attribuent trois grandes missions au comité d'audit⁴ :

- La revue de la qualité et de la conformité des comptes annuels et de l'information financière périodique, avec un examen du référentiel de consolidation, des transactions susceptibles

¹ Mc MICKLE P.L. Jr, The nature and objectives of auditing: a unified rationale of public, governmental and internal auditing, dissertation, 1978.

² BETHOUX R., KREMPER ET M. POISSON, L'audit dans le secteur public, Clet, 1986.

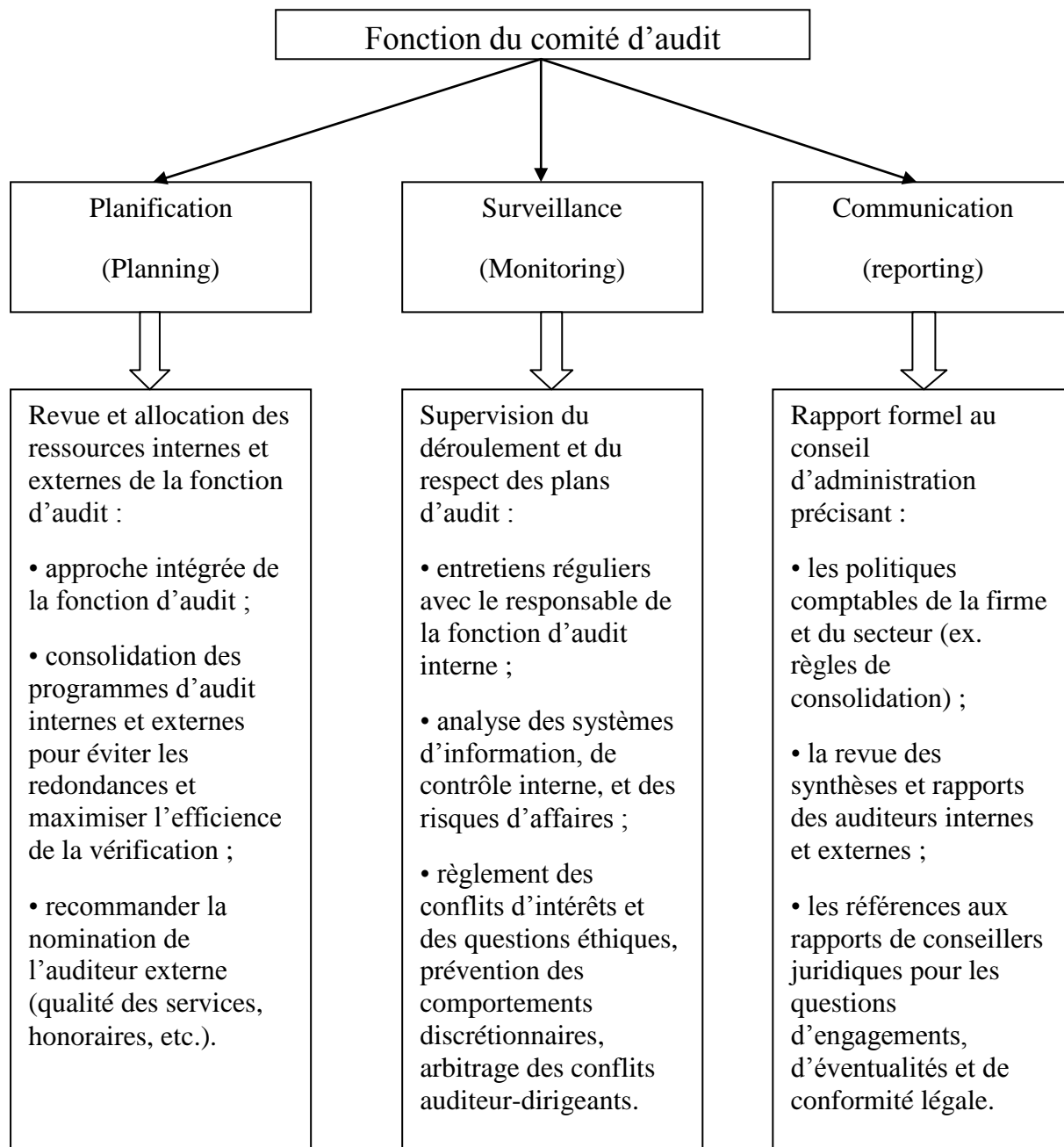
³ Charles PIOT, op-cit, P 172.

⁴ Charles PIOT, op-cit, P 174.

d'être affectées par des conflits d'intérêts (opérations entre des sociétés apparentées), et des principales options et méthodes comptables retenues par la direction.

- L'analyse critique et la supervision du contrôle interne en collaboration avec les auditeurs internes et externes.
- Le suivi des relations avec les auditeurs externes : contrôle de leur indépendance, de leur efficacité, et examen des conclusions de leurs travaux.

Schéma n°3 : Cadre fonctionnel du comité d'audit.



Source : Charles PIOT, Gouvernement d'entreprise, BOEK supérieur, 2005, P 173.

Le rôle du comité d'audit vis-à-vis de la fonction d'audit externe fait l'objet d'une attention croissante de la part des normalisateurs depuis la fin des années 1990¹. Le scandale d'Enron, entre autres, a constitué un catalyseur et une remise en cause dans la mesure où la firme objet du scandale respectait, effectivement, toutes les recommandations en matière de composition et notamment d'indépendance du comité d'audit. Toutefois, il est important de préciser que la normalisation des relations entre le comité d'audit et les auditeurs indépendants a largement précédé cette vague de scandales. L'étude menée par PWC sur « les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012 » a montré que le rôle du comité d'audit sera en particulier de²:

- suivre le processus d'élaboration de l'information financière.
- suivre l'efficacité du système de contrôle interne, d'audit interne et gestion des risques.
- suivre le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.
- s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes en particulier par ce qui concerne la fourniture de services complémentaires.

Le cadre normatif donne au comité d'audit plusieurs moyens d'action pour stimuler la qualité de l'audit externe. Les recherches positives sur la problématique des relations entre le comité et les auditeurs externes sont relativement nombreuses, et couvrent un champ assez vaste. Les chercheurs s'intéressent aux principales responsabilités confiées au comité d'audit, et notamment sa capacité à :

- trancher les conflits avec la direction quant à l'opinion sur les états financiers.
- réclamer des diligences complémentaires.
- surveiller l'indépendance de l'auditeur en limitant ses activités parallèles de consultation.
- intervenir dans le processus de sélection ou de congédiement de ce dernier.

4-2- Limites du modèle qualité d'audit par l'auditeur externe

Les auditeurs externes attestent l'image fidèle des états financiers vis-à-vis des principes comptables généralement reconnus. Ils sont mandatés par l'assemblée générale des actionnaires pour effectuer leur mission. Leurs responsabilités consistent à mener une vérification conformément aux normes de travail de leur profession, ils doivent notamment être compétents et indépendants, et à émettre une opinion au travers d'un rapport normalisé.

En fonction de la complexité croissante des systèmes d'information et des systèmes comptables, les normes d'audit imposent généralement une vision systémique de la mission d'audit fondée sur une approche par les risques. Dans la mesure où il est totalement irréaliste³, d'un point de vue économique, de vérifier systématiquement chaque opération réalisée par une société, les auditeurs doivent généralement s'appuyer sur le système de contrôle interne de l'entreprise, et par conséquent, sur les travaux des auditeurs internes, pour forger leur opinion. En d'autres termes, dans les grandes organisations où les volumes de transactions sont importants, l'auditeur externe doit planifier son intervention dans un souci d'efficacité

¹ Charles PIOT, Ibid., page 204.

² PWC, 2008, les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012, lettre de l'audit interne, n°11 par PriceWaterHouse coopers. Disponible sur : http://www.Pwc.fr/ameliorer_laperformance_de_audit_interne.html.pdf.

³ Charles PIOT, Ibid., page 171.

mais aussi d'efficience, en tenant compte de la fiabilité du système de contrôle interne et de la qualité des travaux effectués par les équipes d'audit interne.

La complexité croissante des organisations, et corrélativement des systèmes d'information et des systèmes comptables, fait que la fonction d'audit « moderne » ne se limite plus à l'intervention exclusive d'un auditeur externe professionnel et indépendant. En fait, la mission de certification de l'auditeur externe s'intègre désormais, et de plus en plus, dans un processus relativement complexe qui englobe une partie des travaux effectués par les auditeurs internes, ainsi que l'efficacité du contrôle managérial exercé, en amont, par le conseil d'administration de la société audité. Dès lors, la fonction d'audit forme un processus à part entière que l'on peut situer au cœur du processus de reddition des comptes, et qui constitue par conséquent une composante majeure du système de gouvernance de la firme.

Les différentes parties prenantes dans les entreprises ont besoin de rendre crédible les états financiers par la certification de leur régularité et sincérité par un CAC. Ce besoin de crédibilité nous amène à la notion de qualité apparente de l'audit, qui se définit par : « La probabilité jointe que l'auditeur découvre une anomalie présente dans les états financiers et la révèle. Cela revient à considérer le produit de deux probabilités :

1. découvrir l'anomalie, et
2. révéler l'anomalie sachant qu'elle a été découverte¹ ».

Le comité d'audit représente une structure d'encadrement et de supervision susceptible d'enrichir significativement la qualité du processus d'audit et du reporting financier. Des scandales financiers d'envergure comme Enron, affectent la crédibilité des auditeurs et de la profession comptable dans son ensemble. Ils soulignent les limites de la fonction d'audit externe. Concernant la remise en question de la qualité du processus d'audit financier, les évolutions de ces dernières années marquent deux grandes tendances :

- une relative mise sous tutelle des organisations régissant la profession comptable, et
- une pression accrue sur les comités d'audit, traduisant une volonté d'impliquer davantage les administrateurs dans le processus d'audit pour pallier les manquements des auditeurs externes.

¹ Charles PIOT, Gouvernement d'entreprise, BOEK supérieur, 2005, P 158.

Section 3 : La réalité d'audit en Algérie

L'intérêt de cette section est d'étudier le cadre réglementaire et la réalité de la pratique d'audit en Algérie, en particulier l'audit interne et l'audit externe, ainsi que les normes de rapport pour la pratique d'audit externe.

1- Le cadre légal et réglementaire de l'audit en Algérie

Depuis l'indépendance de l'Algérie, la profession de commissaire aux comptes a connu deux grandes étapes qu'il convient de connaître avant 2010 et après 2010¹.

Période avant 2010

La profession de commissaire aux comptes est régie principalement par le code de commerce (ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975) qui a fait l'objet de modifications et/ou de compléments à cinq reprises par différents textes législatifs:

- Loi n° 87-20 portant loi de finances pour 1988 (JO n°54/1987).
- Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 (JO n°27/1993).
- Ordonnance n° 96-23 du 9 juillet 1996 (JO n° 43/1996).
- Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 (JO n°77/1996)0
- Loi n° 05-02 du 6 février 2005 (JO n° 11/2005) avec les articles 374 et 375 du code pénal (chèques de garantie).

La loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé est venue encadrer trois professions dont celle de commissaire aux comptes.

Cette loi a été suivie des textes réglementaires suivants:

- Décret exécutif n° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.
- Arrêté du 9 octobre 1993 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes. Cet arrêté a été abrogé par l'article 13 de l'arrêté 13 du 7 novembre 1994 (JORA N° 14 DU 12/03/1995) qui lui même a été modifié à deux reprises par les arrêtés suivants:
 - Arrêté du 6 décembre 2006 qui a porté le montant minimum des honoraires de 80 000.00 DA à 40000.00 DA (JORA N° 4 DU 14/01/2007).
 - Arrêté du 25 juin 2008 qui a modifié l'article 11 de l'arrêté de 1994, qui cite les entreprises non concernées par l'application du barème des honoraires du commissaire aux comptes: banques et établissements financiers, sociétés d'investissements, sociétés de bourse, EPIC, sociétés d'assurance et/ou de réassurance. L'arrêté précise que, pour ces entreprises, les honoraires sont fixés d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et les organes habilités de l'entreprise. L'article 11 précise également que le montant des honoraires doit être communiqué au conseil de l'ordre. (JORA N° 47 DU 17/08/2008)
- Décret exécutif n° 96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n° 96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité.
- Décret exécutif n° 96-431 du 30 novembre 1996 relatif aux modalités de désignation des commissaires aux comptes dans les établissements publics à caractère industriel et

¹ M. Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, la revue de l'Auditeur, N°2, oct 2014, p13 à p 14.

commercial, centres de recherche et de développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publiques non autonomes.

- Décret exécutif n° 97-457 du 1er décembre 1997 portant application de l'article 11 de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Période après 2010

La loi n° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé est venu abroger, par son article 83, toutes les dispositions qui lui sont contraires et notamment la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

La promulgation de cette loi a été suivie par certains décrets et arrêtés communs aux trois professions et d'autres spécifiques à la profession de commissaire aux comptes. Ces textes sont listés ci-dessous

1- Décret exécutif n° 2011-24 du 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité (JORA N° 7 du 20/02/2011).

2- Décret exécutif n° 2011-26 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes.

3- Décret exécutif n° 2011-28 du 27 janvier 2011 fixant la composition et les attributions de la commission ad hoc chargée de l'organisation des élections des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés (JORA N° 7 du 20/02/2011).

4- Décret exécutif n° 2011-29 du 27 janvier 2011 fixant le rang et les attributions des représentants du ministre chargé des finances au sein des conseils nationaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés (JORA N° 7 du 20/02/2011).

5- Décret exécutif n° 2011-30 du 27 janvier 2011 fixant les conditions et modalités d'agrément pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé (JORA N° 7 du 20/02/2011).

6- Décret exécutif n° 2011-31 du 27 janvier 2011 relatif aux conditions et normes spécifiques des cabinets d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé (JORA N° 7 du 20/02/2011).

7- Décret exécutif n° 2011-32 du 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes (JORA N° 7 du 20/02/2011).

8- Décret exécutif n° 2011-72 du 16 février 2011 fixant les diplômes universitaires ouvrant droit au concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession de comptable (JORA N° 11 du 20/02/2011).

9- Décret exécutif n° 2011-73 du 16 février 2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de co-commissariat aux comptes (JORA N° 11 du 20/02/2011).

10- Décret exécutif n° 2011-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission (JORA N° 30 du 1/06/2011).

11- Décret exécutif n° 2011-393 du 24 novembre 2011 fixant les conditions et modalités de déroulement du stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables (JORA N° 65 du 24/11/2011).

12- Décret exécutif n° 2013-10 du 13 janvier 2013 fixant le degré des fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent (JORA N° 3 du 16/01/2013).

13- Arrêté du 26 mars 2013 fixant les conditions d'espace, de commodités et d'équipements exigées pour un local professionnel de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé (JORA N° 48 du 29/09/2013).

Aujourd'hui

En plus de la loi n° 10-01 et les treize textes d'application de cette loi, le commissaire aux comptes doit se référer utilement à l'ensemble des articles contenus dans le code de commerce.

2- La réalité de l'audit interne en Algérie

En Algérie, et au fil des années, l'audit interne est toujours considéré comme étant un instrument de contrôle exercé dans le domaine comptable et financier, c'est-à-dire il est lié seulement au niveau de la fonction comptable et financière. D'autre part en 1988, Il est devenu comme une activité obligatoire. En effet, l'article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988 portant sur l'autonomie des entreprises, oblige les Entreprises Publiques Economiques (EPE) de mettre en place des structures internes d'audit afin d'améliorer ses performances.

En 1995, Cette obligation est devenue non seulement légale abrogée, mais elle est devenue ensuite une facultative¹. L'audit interne, est donc apparu comme une fonction récente pour les entreprises algériennes puisque ce dernier est distingué depuis longtemps à vérifier les procédures comptables et financières.

Il est important de signaler que l'Algérie a fourni beaucoup d'efforts pendant ces dernières années dans le développement de l'audit interne soit par des textes, des lois ou par la création de l'association des auditeurs consultants internes Algériens (AACIA). Néanmoins, on constate au début que cette fonction n'a pas eu une grande importance surtout dans les petites entreprises.

Des études sur l'audit interne en Algérie ont montré que le fonctionnement de l'audit interne est trop long par rapport aux objectifs fixés. Selon les normes internationales, le rôle de cette activité est toujours variée d'une entreprise à l'autre c'est-à-dire, que cette variation est définie dans des grandes entreprises appliquant un audit efficace. En plus, ces textes et lois qui ont été établis pour donner une bonne organisation à la fonction de l'audit interne, étaient insuffisantes pour un audit interne qui vise à contribuer de créer une valeur ajoutée. Il fallait donc donner plus d'importance à la formation d'un personnel, vu que le métier exercé par des auditeurs internes qui sont parfois mal formés et mal qualifiés.

¹ Kamel Beniaiche, L'audit interne est au centre des enjeux économiques, El Watan ,30/06/2012.

3- La réalité de l'audit externe en Algérie

La profession du CAC est régie par une panoplie d'articles répartis sur plusieurs textes législatifs et réglementaires parus sur une période très longue, qui ne peuvent être abordés avec détail dans cette courte communication¹.

Le code de commerce algérien, largement inspiré du code de commerce français n'a pas suivi les mises à jour apportées à ce dernier en matière de sociétés commerciales et de commissariat aux comptes. La loi de 2010, et les textes pris pour son application, ont tenté de combler certains vides liés aux aspects pratiques de cette profession, mais demeure insuffisante.

Un intérêt particulier doit être accordé à la mission du commissaire aux comptes, centrée aujourd'hui principalement sur la société par actions (Spa). L'introduction du contrôle légal dans les SARL en 2006 n'a pas connu le succès escompté du fait de l'absence de l'investissement dans son encadrement par des professionnels dans le domaine. C'est une opportunité non saisie par le législateur, en matière de mise sous contrôle de ce type de sociétés qui sont de loin, les plus nombreuses dans le paysage économique algérien.

L'Algérie s'est engagée dans un vaste programme de réforme de la comptabilité d'entreprise et de l'Etat, avec respectivement le nouveau système comptable financier, SCF, inspiré du référentiel comptable international IAS-IFRS et la mise en œuvre prochaine d'une adaptation des normes IPSAS, le référentiel comptable international élaboré par l'IFAC. C'est dans le cadre de cette volonté politique de l'Algérie de réformer en profondeur la pratique de l'audit externe par un encadrement juridique approprié², qu'un groupe ad-hoc de professionnels de l'audit, placé sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité, CNC, s'attèle depuis juin 2011 à la confection des normes algériennes d'audit, les NAA. Une trentaine de projets de normes seraient publiés très bientôt par ce dernier. Les autres le seront au fur et à mesure de leur validation par la commission susvisée.

Le référentiel NAA sera un outil structurant dont la maîtrise par l'auditeur, préalable à tout audit, est fondamentale à la compréhension de l'approche internationale de l'audit et à la conduite d'une mission de haute qualité. Pour ce faire, dès lors que ce sont les pouvoirs publics qui ont initié et piloté le processus de réforme de l'audit, à l'instar de ce qui fut entrepris pour la comptabilité, ils leur incombent la charge d'imposer des programmes de formation en la matière aux professionnels en leur fournissant les moyens financiers, les structures publiques d'enseignement et l'encadrement pédagogique nécessaires.

L'application du SCF n'ayant été ni précédée ni accompagnée par des actions de formation initiées par les pouvoirs publics, il serait incompréhensible que cette expérience soit rééditée³. « Force est de rappeler à cet effet que la nette insuffisance de formation initiale et continue, des personnels des entités et des CAC sur le SCF et ses fondements à l'international que sont les IAS-IFRS, qui perdure encore, est explicative de l'assimilation à ce jour de la vaste réforme comptable par nombre d'entités et de professionnels à un simple changement de nomenclature alors qu'il s'agit d'une véritable révolution culturelle⁴ ». En conséquence, pour

¹ M. Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, la revue de l'Auditeur, N°2, oct 2014, p15.

² Djelloul BOUBIR, De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit : ISA, la revue de l'Auditeur, N°2, oct. 2014, Alger, p7 à p9.

³ Djelloul BOUBIR, Ibid., p 11.

⁴ Djelloul BOUBIR, Ibid., p 11.

que la nouvelle culture de l'audit puisse être appropriée progressivement par les professionnels avant l'application du référentiel NAA, le CNC devrait procéder le plus rapidement possible à la diffusion des avants projets de normes NAA, déjà élaborés par le groupe ad-hoc, avant donc leur adoption définitive et leur formalisation par voie réglementaire, et lancer un programme de formation. Dans ce sillage, la constitution, après réaménagements des textes juridiques actuels, d'une commission spécialement dédiée à la normalisation de l'audit au sein du CNC, déchargerait certainement la commission actuelle de normalisation dont le plan de charge est suffisamment fourni en problématiques comptables à résoudre, tout en participant du raccourcissement indispensable du processus actuel de relecture-adoption par la dite commission qui peut s'avérer assez long.

« Le futur référentiel d'audit algérien est un immense chantier aussi difficile voire plus complexe que celui du SCF. Alors préparons-nous, individuellement et collectivement ¹».

4- Les normes du rapport de l'audit légal

La démarche d'audit légal est encadrée par un corps de normes après la promulgation du décret exécutif² fixant le contenu des normes de rapports et publiées au journal officiel du 30 Avril 2014.

Tableau n°3 : Normes de rapports³ de l'audit légal

Chapitres	Normes	Objectif et contenu
CHAPITRE I	Norme du rapport d'expression d'opinion sur les états financiers	La norme du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers a pour objet de fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.
CHAPITRE II	Norme du rapport d'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés	Cette norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.
CHAPITRE III	Norme de rapport sur les conventions réglementées	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise

¹Djelloul BOUBIR, op-cit, p 11.

² Journal officiel n°24 du 30 Avril 2014, page 10.

³ Idem.

		en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de conventions réglementées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE IV	Norme du rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE V	Norme du rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel	Cette norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'avantages particuliers accordés au personnel de l'entité ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE VI	Norme du rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale	la présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'évolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur à cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

CHAPITRE VII	Norme du rapport sur les procédures de contrôle interne	Son objet est de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne par le commissaire aux comptes ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.
CHAPITRE VIII	Norme du rapport sur la continuité d'exploitation	L'objet de cette norme est de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatifs au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des comptes, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE IX	Norme du rapport relative à la détention d'actions de garantie	Cette norme concerne l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE X	Norme du rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital	La présente norme concerne l'intervention du commissaire aux comptes, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700 du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

CHAPITRE XI	Norme du rapport relatif à l'opération de réduction du capital	Elle concerne l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues, notamment par les dispositions de l'article 712 du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XII	Norme du rapport relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières	Cette norme détermine l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une émission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XIII	Norme du rapport relatif à la distribution d'acomptes sur dividendes	La présente norme a pour objet de définir l'intervention du commissaire aux comptes en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XIV	Norme du rapport relatif à la transformation des sociétés par actions	La présente norme a pour objet de définir l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XV	Norme du rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées	Cette norme concerne les diligences du commissaire aux comptes sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Source : établi par l'étudiante à l'aide du journal officiel du 30 avril 2014.

Conclusion

L'audit est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'économie en général et l'entreprise en particulier.

Depuis les scandales financiers qui ont défrayé la chronique aux Etats-Unis et en Europe, l'audit devient un outil, ou un instrument normalisé au niveau international au sein des entreprises.

La fonction de l'audit a évolué ces dernières années, et l'auditeur devient un partenaire stratégique dans le business pour évaluer et apprécier le degré de maîtrise des risques de la structure à travers sa politique de contrôle interne.

L'auditeur externe doit avoir des qualités professionnelles pour exercer son jugement professionnel. Dans ce présent mémoire, nous s'intéressons par le jugement professionnel de l'auditeur externe seulement surtout que son jugement professionnel est très important pour prendre des décisions. A cet effet, nous allons présenter le jugement professionnel de l'auditeur externe, de son aspect théorique, dans le prochain chapitre.

Chapitre 02 : La démarche du jugement professionnel.

Chapitre 2 : La démarche du jugement professionnel

Dans les missions liées aux états financiers, le jugement des auditeurs externe se fait dans le cadre des normes internationales d'audit pour aboutir à une conclusion. Mais le recours des auditeurs à ces normes professionnelles ne suffit pas, ils doivent faire preuve de certaines qualités personnelles et professionnelles tout en respectant les déterminants du jugement professionnel. Les normes professionnelles sont vraiment nécessaires pour le jugement professionnel et de même, le jugement professionnel est nécessaire pour les normes.

Dans ce présent chapitre, nous consacrons la première section pour la compréhension du concept du jugement professionnel, les qualités et les compétences d'un auditeur externe pour exercer son jugement, les déterminants d'un bon jugement et la forte relation existante entre les normes professionnelles et le jugement professionnel.

La deuxième section est destinée à l'étude de la démarche du jugement professionnel d'un commissaire aux comptes, ses missions, la responsabilité du commissaire aux comptes et l'organisation de l'audit externe en Algérie.

La troisième section étudie la démarche du jugement professionnel d'un expert comptable ainsi que ses missions, sa responsabilité et les cabinets internationaux d'audit externe qui ont s'implanté en Algérie.

Section 1 : Le jugement professionnel

L'auditeur externe, pour exercer son jugement professionnel, doit avoir un ensemble de qualités et de compétences. Et cela, dans le cadre des normes professionnelles indispensable pour un jugement professionnel.

1- Définitions et méthodologie

1-1- Définitions

Bien que le système comptable algérien, les normes de l'IASB, ainsi que les normes internationales de l'IFAC, fassent appel dans une large mesure au jugement professionnel, aucune définition de ce concept n'est fournie.

Selon le dictionnaire, Larousse, un jugement est une « aptitude à bien juger, à former des appréciations lucides et justes » ou « activité de l'esprit permettant de juger, d'apprécier les êtres, les choses, les situations de la vie pratique, et de déterminer sa conduite ¹ ». L'ICCA (Institut Canadien des Comptables Agréés) définit le jugement comme étant « un processus par lequel on fait un choix, ou on prend une décision débouchant sur une action ² ». Le jugement consiste donc à estimer les résultats de différentes lignes de conduite possibles et à évaluer les conséquences de ces résultats afin de choisir l'une de ces lignes de conduite. Il ne présuppose pas un niveau particulier de connaissances ou d'expérience. Pour passer de la notion de « jugement » à celle de « jugement professionnel », on suppose que la deuxième expression désigne un jugement émis par un professionnel et qui découle des exigences et des responsabilités liées aux fonctions ³.

Dans le contexte des missions liées aux états financiers, le jugement professionnel des auditeurs externes désigne une démarche plus élaborée qui fait appel à des compétences pertinentes et à la connaissance des normes et qui nécessite des valeurs professionnelles telles que la diligence, l'objectivité et l'intégrité. Selon l'ICCA, « l'objectivité signifie la volonté et la capacité d'évaluer diverses solutions et divers modes de comptabilisation d'une opération, et de procéder à cette évaluation de façon neutre et dans des perspectives différentes ⁴ ». Sans objectivité, le résultat risque de subir des biais dus à l'influence de l'intérêt personnel des partis pris, des fois opposés, et des pressions externes. C'est dans ce sens, que le code d'éthique des professionnels comptables de l'IFAC stipule qu'un « professionnel comptable peut être exposé à des situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de les définir, ni d'en donner une liste exhaustive. Le professionnel comptable ne doit pas fournir un service professionnel, si une circonstance ou une relation génère un parti pris ou influence de façon inappropriée son jugement professionnel par rapport à ce service ⁵ ». L'intégrité complète l'objectivité. Elle suppose que l'expert-comptable soit droit et honnête. L'ICCA précise que, « les personnes qui ont l'objectivité nécessaire pour examiner un problème, à partir de différents points de vue, ne seront peut-être pas en mesure de le faire si elles ne sont pas suffisamment intègres pour y consacrer le temps et les efforts nécessaires, ou si elles craignent que l'examen attentif d'une solution qui les désavantagerait, personnellement, puisse mener à l'adoption de cette solution ».

¹ Dictionnaire Larousse : www.larousse.fr, consulté le 17/04/2015

² M. GIBBINS, A.K. MASON, Jugement professionnel et information financière, ICCA, 1989, p 153

³ M. GIBBINS, A.K. MASON, *Ibid.*, pp 5 à 6

⁴ M. GIBBINS, A.K. MASON, *Ibid.*, p 174.

⁵ IFAC, Code d'éthique des professionnels comptables, paragraphe 2, 2009, p13.

Le jugement professionnel peut donc être défini comme étant un « jugement exercé avec diligence, objectivité et intégrité, dans le contexte des normes professionnelles pertinentes, par des personnes expérimentées et renseignées¹ ».

L'ICCA précise que « le processus, menant au choix de la solution à un problème de présentation de l'information financière, peut être décrit comme étant "un jugement professionnel", lorsqu'il est analytique, basé sur l'expérience et les connaissances, objectif, prudent et intègre, et que la personne qui pose le jugement assume sa responsabilité à l'égard des personnes touchées par les résultats ». Le jugement professionnel sera le plus utile lorsque les situations sont complexes, mal définies ou changeantes.

Le code d'éthique des professionnels comptables de l'IFAC établit les règles minimales auxquelles doit se conformer les professionnels comptable. Il mentionne également de nombreuses qualités requises, notamment l'objectivité, l'intégrité, la prudence, la compétence et diligence professionnel. Ces qualités sont nécessaires au jugement professionnel.

La définition du jugement professionnel de l'auditeur externe peut être donc formulée de la manière suivante :

« Le jugement professionnel de l'auditeur externe consiste à appliquer des connaissances et une expérience pertinente avec les habilités professionnelles et personnelles, dans le cadre défini par les normes professionnelles et le code d'éthique des professionnels comptables, pour prendre une décision ou une conclusion dans le cas où il faut choisir entre différentes lignes de conduite ou bien émettre des réserves² ».

L'analyse de la définition du jugement professionnel a permis de relever deux aspects importants :

- Le jugement professionnel est un processus de prise de décision.
- Le jugement professionnel nécessite des qualités personnelles et professionnelles afin d'augmenter la probabilité pour qu'il puisse être qualifié de bon jugement. Cette qualification nécessite l'identification des qualités caractéristiques d'un bon jugement, et des critères déterminants.

Nous pouvons dire aussi que le jugement professionnel est influencé par plusieurs facteurs regroupés en trois catégories :

- Les facteurs objectifs liés au cadre institutionnel et aux contraintes économiques.
- Les facteurs psychologiques, subjectifs et affectifs.
- Les éléments qui contribuent à faciliter l'exercice du jugement professionnel.

¹ M. GIBBINS, A.K. MASON, op-cit, page 6.

² Karim AMOUS, mémoire d'expertise, Le jugement professionnel dans les missions liées aux états financiers, Tunis, 2003, p 8.

1-2- Méthodologie de l'audit externe au jugement professionnel

Dans les missions de l'audit légal, le commissaire aux comptes doit évaluer le contrôle interne de l'entreprise auditée. Pour accomplir cette mission, l'auditeur doit mettre en œuvre une méthodologie pour faciliter ses tâches en utilisant la loi de PARETO. La loi de PARETO, ou la loi 20-80, est un outil d'évaluation du contrôle interne. La loi de 20-80 a été établie par Vilfredo Pareto (1848-1923), un économiste italien, qui a remarqué que les revenus dans la société étaient mal répartis. En effet, 80% des richesses de ce monde étaient détenus par seulement 20% de la population.

C'est pourquoi on énonce aujourd'hui la loi de Pareto de la manière suivante : 80% des effets sont générés par seulement 20% des causes ou, dans l'autre sens, 20% des causes génèrent 80% des effets, 20% des facteurs expliquent 80% des résultats. Cette répartition inégale se retrouve souvent, et permet de distinguer les problèmes importants de ceux qui le sont moins. Cette priorisation des problèmes a pour but de choisir les actions prioritaires à effectuer, et donc de concentrer son attention sur les phénomènes importants à résoudre.

Pour évaluer le contrôle interne, l'auditeur effectue des tests sur un échantillon d'opérations et de transactions réalisées par l'entreprise. Pour constituer un échantillon d'opérations qui a un impact significatif sur le patrimoine et la rentabilité financière de l'entreprise. L'auditeur légal peut donc se servir de la Loi de Pareto.

2- Les caractéristiques et les qualités d'un jugement professionnel

2-1- Les caractéristiques du jugement professionnel

L'évaluation d'un jugement professionnel s'effectue selon la mesure de certaines caractéristiques¹.

-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 professionnelles

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

¹ IFAC, code d'éthique des professionnels comptables, 2009, page 8.

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.

2-2- Les qualités nécessaires pour exercer le jugement professionnel

- La nécessité d'avoir une règle de conduite

Le comportement de l'auditeur externe est défini par les normes internationales, par le code d'éthique professionnelle et par les bonnes pratiques professionnelles. Cependant, toutes les interrogations que rencontre l'auditeur externe dans l'exercice de son jugement ne trouvent pas systématiquement une réponse dans les normes déontologiques. Afin de réaliser le bon choix dans son espace de liberté, l'auditeur externe doit faire preuve de qualités éthiques. L'éthique est « un dynamisme personnel, une préoccupation globale et créative de donner un sens à ce que l'on fait, de choisir en conséquence ses valeurs et ses priorités, d'y conformer sa pratique »¹.

- Les qualités nécessaires pour réduire la part de subjectivité de l'expert-comptable

Certaines qualités de l'audit externe peuvent influencer sur l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur externe doit être indépendant et objectif, posséder les connaissances et l'expérience appropriées, maintenir sa compétence professionnelle. Ces valeurs nécessaires à l'auditeur externe :

- Compétence et conscience professionnelle.
- Connaissance, expérience et expertise.
- Indépendance, objectivité et intégrité.
- Scepticisme professionnel.

¹M. FALISE, J. REGNIER, Repères pour une éthique d'entreprise, Centre d'éthique contemporaine, 1992, p 57

2-3- Améliorer la qualité du jugement professionnel

Les dernières décennies ont été marquées par un accroissement très significatif du volume des normes, par une industrialisation du processus d'audit et par une importance accrue de la certification des comptes dans la gouvernance des entreprises. Compte tenu de la complexité du jugement professionnel en audit et de la difficulté à prendre une décision dans des situations ambivalentes, de nombreuses études ont cherché soit à modéliser le processus de jugement (le courant technique) soit à en comprendre les mécanismes (le courant cognitif).

→ Le courant technique et la standardisation du processus d'audit

Le courant technique cherche à modéliser les décisions de l'auditeur et à construire des supports d'aide à la décision, que ce soit par l'utilisation de méthodes statistiques ou par le recours à des systèmes-experts¹. La plupart des recherches visent à réduire, voire à supprimer, le facteur humain impliqué dans tout exercice du jugement. Elles considèrent que la décision d'audit peut être parfaitement modélisée en excluant les éléments personnels, sociaux et subjectifs. Pour améliorer la qualité du jugement de l'auditeur, certaines recherches proposent de distinguer entre le jugement professionnel et le processus d'audit.

Au cours des deux dernières décennies, la plupart des grands cabinets d'audit ont industrialisé leur processus en standardisant les procédures d'audit à appliquer et en développant des logiciels d'aide à la décision. La standardisation permet normalement de réduire l'incertitude sur la qualité du processus du jugement professionnel.

→ Le courant cognitif, la relation entre standardisation et jugement

Axé sur une approche de la rationalité limitée, le courant cognitif s'intéresse aux règles de comportement du décideur humain², et à la manière dont les individus raisonnent, réfléchissent et forment leurs jugements³. En audit, devant la complexité du jugement professionnel pour la certification des comptes, des recherches ont cherché à appréhender la nature des informations utilisées et la manière dont elles sont combinées par les auditeurs. Les résultats de ces recherches soulignent l'importance des facteurs cognitifs et procéduraux dans l'exercice du jugement professionnel de l'auditeur. Ainsi, les auditeurs légaux qui évaluent les informations défavorables avant les informations favorables émettent moins de réserves ou de refus de certifier que ceux qui procèdent de façon inverse⁴.

¹ Graham, E.G., Damens J. et Van Ness G., *Auditing, a Journal of Practice and Theory*, HAL, 1991, p10.

² E. Bertin, *Faire de la recherche en audit : bilan et perspectives*, Paris, 2001.

³ Hogarth R. M., *A Perspective on Cognitive Research in Accounting*, HAL, 1991, 277-290.

⁴ Asare, S.K., *The Auditor's Going Concern Opinion Decision : Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence*, *The Accounting Review*, 67,1992, pp : 379-393

3- Les déterminants du jugement professionnel

Notre objectif, dans ce titre, est de dégager les aptitudes que l'auditeur externe doit développer au cours de sa carrière¹.

3-1- L'aptitude à rechercher un consensus

L'exactitude d'un jugement signifie que l'on est en mesure de l'évaluer à l'aide de règles très précises, à la fois objectives et mesurables. Or, plus le problème auquel sera confronté l'auditeur externe sera complexe, moins il sera aisé de trouver des critères neutres permettant de procéder à cette évaluation qui tient compte du moment et du contexte dans lequel le jugement est exercé. Le consensus consiste à avoir un consentement universel de la solution proposée à un problème donné. Puisque l'auditeur externe recherche l'expression de la vérité à travers l'exercice de son jugement, il aura donc d'autant plus l'assurance raisonnable que son opinion exprime la vérité que les jugements ont recueilli l'aval du plus grand nombre. Le consensus est d'autant plus difficile à trouver lorsque les intérêts du client et de l'auditeur externe divergent. L'éthique personnelle de l'auditeur externe prend alors toute son importance car elle va lui permettre de tracer les limites rouges à ne pas dépasser.

L'obtention d'un consensus doit contribuer à la stabilité et à la cohérence du jugement professionnel.

3-2- L'aptitude à délivrer un diagnostic

L'auditeur externe doit être à l'écoute de son client. Il doit donc être apte à déceler les indices pouvant indiquer que quelque chose ne va pas.

Il existe une multitude d'indices, aussi bien qualitatifs que quantitatifs, pouvant faire l'objet d'interprétation. De même, la qualité d'un diagnostic est basée sur ses connaissances, son expérience, son intuition et sa perception de l'environnement, la compréhension intuitive des indices qu'un auditeur externe rencontre au cours de sa mission, est un facteur clé pour évaluer la pertinence de son jugement.

3-3- L'aptitude à pouvoir démontrer la logique du jugement

En faisant appel à son jugement professionnel, l'auditeur externe doit être en mesure de démontrer la logique de son jugement. Cette aptitude est en parfaite relation avec la compétence, l'indépendance et la personnalité de l'auditeur externe.

L'aptitude à pouvoir démontrer la logique du jugement professionnel de l'auditeur externe n'implique pas systématiquement une documentation de celui-ci. En effet, un jugement peut être qualifié de logique tout en n'étant pas documenté.

3-4- L'aptitude à démontrer la diligence

L'auditeur externe est toujours susceptible de devoir justifier les positions prises, notamment lorsque sa responsabilité est mise en cause et qu'il se trouve délié du secret professionnel.

Il se peut que les personnes en charge de porter une appréciation aient une vue différente de celle de l'auditeur externe. Cependant, ce qui importe le plus, c'est qu'il soit en mesure de justifier sa position afin d'être en mesure de prouver qu'il s'est donné les moyens

¹ Karim AMOUS, mémoire d'expertise, Le jugement professionnel dans les missions liées aux états financiers, Tunis, 2003, page 25 à 28.

de porter un jugement de qualité. Il importe donc que l'ensemble des tâches soit correctement documenté afin que le juge soit en mesure de reconstituer le processus de prise de décision et la logique dégagée.

4- Le jugement professionnel et les normes professionnelles

4-1- La nécessité des normes pour porter un jugement

Nous pouvons distinguer quatre raisons essentielles justifiant la nécessité de canaliser le jugement par des normes¹ :

- **Le cadre normatif assure une bonne qualité de l'information financière**

L'information financière, pour être utile à la prise de décision, doit avoir les quatre caractéristiques qualitatives à savoir l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Les normes établies par les organismes de normalisation doivent rechercher la bonne qualité de l'information financière présentée par les états financiers.

- **Le cadre normatif est un outil de protection**

Le jugement professionnel comporte des risques qui découlent de l'incertitude qui entoure les conséquences des choix, des ambiguïtés ou du manque d'information. Aussi, viennent s'ajouter à ces risques, ceux attribuables aux limites propres à la personne qui pose le jugement. Ces risques d'erreurs concernent, non seulement le professionnel, mais aussi l'ensemble des utilisateurs des états financiers et dans une plus large mesure l'ensemble de la profession. Ces risques ont donc créé, à l'échelle des professions comptables, un besoin de protection. La réponse à ce besoin a été d'établir des normes permettant de limiter le risque d'erreur d'une part, et de légitimer l'application d'une solution, d'autre part.

- **Le cadre normatif est un outil de généralisation**

L'application des principes comptables généralement admis peut s'avérer d'être parfois subjective et dépendre d'une appréciation personnelle. Les normes, en tant que réponse collective à l'application de ses principes sur un sujet précis, permettent de généraliser les pratiques professionnelles et de constituer une source réglementaire. De plus, le processus de normalisation, par son caractère permanent, permet de s'adapter au contexte évolutif du monde des affaires et donc de résoudre les nouveaux problèmes nécessitant l'emploi de nouvelles solutions.

- **Le cadre normatif est un outil d'amélioration**

Le processus de normalisation réunit des personnes dont le champ de connaissances et d'expérience est vaste et soumet les projets de normes à un large débat libre et contradictoire. Dans ce sens, les procédés de normalisation employés au niveau international, tels que l'emploi d'exposés sondages, la rédaction de projets, permettent d'apporter des solutions plus efficaces. La publication de ces normes permet donc d'apporter une base, reflet d'un consensus professionnel, au jugement du praticien ce qui en améliore la qualité moyenne d'application.

¹ Karim AMOUS, mémoire d'expertise, Le jugement professionnel dans les missions liées aux états financiers, Tunis, 2003, page 7.

4-2- La nécessité du jugement pour appliquer les normes

S'il est nécessaire de canaliser l'application du jugement professionnel par les normes, il est également nécessaire de faire appel au jugement lorsqu'il s'agit d'appliquer ces normes¹.

Nous distinguerons trois raisons principales :

- **Les normes comptables sont de caractère général**

La rédaction d'une norme est longue et difficile car, la règle établie doit être à la fois générale et consensuelle. Dans leurs prises de position, les normalisateurs ne prennent pas en compte toutes les situations possibles. Il est donc, du ressort du professionnel, de faire le lien entre les circonstances dans lesquelles il doit exercer son jugement et l'application de la norme : si les normes sont un outil de protection, elles ne sauraient se substituer à la nécessité pour le professionnel de porter un jugement sur la pertinence de son application.

- **Les normes comptables sont sujettes à interprétation**

L'application d'une norme comptable, même lorsqu'elle ne fait pas directement référence au terme « jugement », est souvent sujette à interprétation :

- L'emploi d'expressions comme « il est souhaitable », « dans la mesure du possible », « il peut être nécessaire », « de façon prédominante », etc., revient régulièrement dans les normes.
- Une norme peut offrir plusieurs alternatives au professionnel dont le choix est laissé à son jugement.
- Le sujet de la norme comme le traitement des estimations, la correction d'erreurs, les changements de méthodes, faisant largement appel à la notion d'importance relative, repose sur le jugement professionnel des auditeurs externes.

- **Les normes sont complexes du fait de l'instabilité de l'environnement**

Nous voyons apparaître chaque jour de nouveaux défis et de nouveaux outils que ce soit en matière de production, de commercialisation ou de finances : le cadre dans lequel sont établis les états financiers évolue constamment. La mise en place d'une norme est quelque chose de complexe ce qui explique qu'il arrive qu'elle soit en retard par rapport à l'évolution du monde des affaires. En ce sens, on peut affirmer qu'il existe une relation dialectique entre les normes et le jugement professionnel.

4-3- Conséquence de l'existence des normes sur l'existence du jugement

Les normes contribuent à réduire le champ d'application du jugement professionnel dans la mesure où elles constituent une référence, ayant normalement un caractère obligatoire pour les états financiers qui s'y réfèrent. Il existe, cependant, des domaines réservés au jugement tels que l'importance relative ou la primauté du fond sur la forme pour lesquels le processus normatif se limite aux principes généraux.

L'objectif d'une norme est de pouvoir éclairer et harmoniser le jugement des praticiens qui, du fait de la complexité de l'environnement, expriment le besoin de solutions consensuelles aux problèmes fréquents. L'éclairage doit être suffisant pour baliser le chemin

¹ Karim AMOUS, op-cit, Tunis, 2003, page 8.

qui mène à la prise de décision, mais ne doit pas aveugler le professionnel par un cadre trop strict qui lui limite sa capacité de jugement. Pour le travail comptable, le jugement s'exerce dans un cadre de référence hiérarchisé qui comporte les objectifs des états financiers, les qualités caractéristiques, les principes comptables et les normes. Mais, un jugement pertinent n'exclut pas l'acceptation de compromis.

Section 2 : La démarche du jugement professionnel d'un auditeur légal

La mission de certification des comptes annuels et consolidés par le commissaire aux comptes, ont un caractère répétitif mais non dissociable. Cette mission doit être respectée par une démarche bien définie et sous une grande responsabilité, donc la profession du commissariat aux comptes doit être bien organisée.

1- L'auditeur légal, ses missions et son rôle

1-1- Définition du commissaire aux comptes

Le commissariat aux comptes est une profession exercée par des professionnels agréés assermentés, compétents et indépendants, désignés par les administrateurs de l'entreprise contrôlée pour vérifier, contrôler et émettre un avis (certificat) sur la sincérité et la régularité des comptes et des documents comptables de l'entreprise.

L'article 22 de la loi 10-01 du 11/07/2010 stipule : « 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 vigueur¹ ».

1-2- Les missions de l'auditeur légal

Le commissaire aux comptes a pour missions de² :

- certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères, qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes.
- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts.
- donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant.
- apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés, ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect.
- signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise, ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

¹ Article 22, Loi 10-01 relative aux professions de l'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé, 2010, page 6.

² Article 23, Loi 10-01, page 6.

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

1-3- Le rôle de l'auditeur légal

Nous aborderons le rôle du commissaire aux comptes essentiellement à travers trois aspects¹ :

- **L'aspect économique** : En certifiant les comptes d'une société ou d'un organisme quelconque, le commissaire aux comptes leur confère un caractère de fiabilité et de crédibilité. Comme s'il s'agissait d'un contrôle " par procuration ", les actionnaires, le banquier, le client, le fournisseur et toute tierce personne intéressé se trouvent plus confiants et rassurés devant des états financiers " authentifiés " par ce professionnel libéral. Ce dispositif est une garantie supplémentaire pour tous les utilisateurs de l'information financière et comptable.

- **L'aspect social** : A l'occasion de l'examen de la comptabilité, le commissaire aux comptes dispose, par son expérience, d'un certain nombre de paramètres qui renseignent sur la santé financière de la société. Ainsi, lorsque certains indicateurs virent au rouge, le commissaire aux comptes prévient les dirigeants du risque encouru par leur société, tel qu'une utilisation irrationnelle des ressources.

- **L'aspect juridique et judiciaire** : ce volet évoque inmanquablement la responsabilité du commissaire aux comptes. Cette responsabilité est en fait double : pénale, lorsqu'il est question de révéler au procureur de la république tous les faits délictueux, dont il a pris connaissance à l'occasion de l'examen des documents, ou de toute autre investigation menée en vertu des attributions qui lui sont conférées par la loi. En outre, la responsabilité est contractuelle, lorsqu'il y a un manquement au devoir d'informer les actionnaires et/ou les dirigeants sur d'éventuelles questions ou dysfonctionnements touchant à la vie de leur société. Enfin, les cas d'infraction et de manquement aux règles professionnelles et déontologiques sont portés devant la commission de discipline de l'ordre national. On parle alors de responsabilité disciplinaire.

2- Le jugement professionnel de l'auditeur légal

Les missions du commissaire aux comptes s'ordonnent autour de trois obligations légales :

- Celle du contrôle de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels.
- Celle de s'assurer du respect des dispositions légales et réglementaires réagissant la vie de la société contrôlée.
- Celle de faire connaître son opinion et ses constatations aux organes de la société contrôlée (dirigeants et actionnaires) et dans certains cas aux autorités compétentes.

Pour atteindre ces objectifs, 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, au professionnel prudent et averti l'adoption d'une démarche

¹ Chérif TOUAHRI, rôle et mission du commissaire aux comptes, article disponible sur www.compta-alg.com, publié le 18 Nov 2013, consulté le 29/04/2015.

rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

Ce processus repose principalement sur les étapes suivantes¹ :

- 1- Diligences d'entrée en fonction ;
- 2- Prise de connaissance générale de la société ;
- 3- démarche de l'audit légal ;
- 4- La finalisation de la mission et l'émission du rapport d'audit.

En toute hypothèse et en respect des dispositions de l'article 39 de la loi 91-08 du 27/04/1991, le commissaire aux comptes déterminera librement l'étendue et les modalités du déroulement et de conduite de sa mission de contrôle.

Les diligences ont un caractère général qui les apparente à des principes d'actions minimales. Elles sont applicables dans les missions prévues à l'article 28 de la loi 91-08 du 27/04/0991, relative à la profession d'Expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

2-1- Diligences d'entrée en fonction

La démarche du commissaire aux comptes doit être prudente et empreinte de méthode depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport de certification des comptes annuels.

Avant l'entrée en fonction, lorsqu'il est pressenti à un mandat, le commissaire aux comptes ne doit pas donner son acceptation avec légèreté, sans avoir au préalable mis en œuvre certaines diligences lui permettant :

- D'éviter de tomber sous le coup des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires.
- De s'assurer de la fiabilité de la mission tant sur le plan légal et réglementaire que sur celui des capacités techniques et humaines de son cabinet.
- De s'assurer que le mandat qui est proposé n'est pas entaché d'irrégularités et de là, éviter à la société contrôlée les risques de nullité des délibérations de son assemblée des actionnaires.

2-2- Prise de connaissance générale de la société

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments de contrôle interne, qui peuvent prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble, ou au niveau des sept assertions d'audit (critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Les sept assertions d'audit sont l'exhaustivité, l'exactitude, la valorisation, l'existence, la césure, les droits et obligations et la présentation)².

En pratique, la prise de connaissance portera sur l'organisation, à ce titre, de l'entité (les salariés et les dirigeants), sur les procédures mises en place, sur le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière, sur les opérations pouvant être significatives

¹ Mercier Antoine, Merle Philippe, Audit et commissariat aux comptes, Edition Francis Lefebvre, Paris, pp 553-554.

² IFAC, la démarche générale d'audit et les nouvelles normes, 2008, page 17.

pour les comptes, la communication de l'entité sur les éléments significatifs de l'information financière.

En conclusion, le commissaire aux comptes doit déterminer, au niveau de la prise de connaissance, les zones de risques potentielles et les contrôles internes conséquents.

2-3- démarche de l'audit légal

Cette étape contient :

- **Examen et évaluation du contrôle interne**

L'évaluation du contrôle interne constitue une phase majeure de l'audit comptable et financier. Elle permet d'apprécier l'organisation et le système d'information qui concourent à l'élaboration des états financiers¹. Elle représente une nécessité, en effet :

- le commissaire aux comptes ne peut pas procéder à une vérification exhaustive ou quasi complètes des opérations de l'entreprise au cours d'un exercice.
- Le commissaire aux comptes ne peut pas obtenir la conviction que toutes les transactions ont été retranscrites en comptabilité sans s'appuyer sur les procédures.
- Les dirigeants peuvent difficilement à eux seuls s'assurer que leurs procédures et décisions ont été correctement appliquées.

- **Contrôle des comptes**

Le contrôle des comptes a pour objectif de collecter des éléments probants en quantité suffisantes pour pouvoir se prononcer sur les assertions d'audit.

Après avoir pris connaissance de l'entité, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission, conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes :

- L'adaptation de l'approche générale de la mission

Le commissaire aux comptes adopte son approche générale de la mission. Il peut :

- Affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières.
- Recourir un ou des experts.
- Renforcer la supervision des travaux.
- Introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies.

- Les procédures d'audit

Cette phase prend essentiellement des appuis sur des contrôles de substance et des techniques de révision adaptées.

¹ Elizabeth Bertin, Christophe Godowski, Redha Khelassi, Manuel de comptabilité et l'audit, Berti Editions, Alger 2013, p 526.

2-4- La finalisation de la mission et l'émission du rapport d'audit

La finalisation de la mission de l'audit consiste en :

- La revue des événements postérieurs à la clôture.
- La communication avec les organes de gouvernance.

C'est également lors de cette phase finale de la mission que le commissaire aux comptes obtient une lettre d'affirmation de la part de la direction. La lettre d'information, qui doit être reçue lorsque l'auditeur ne peut raisonnablement réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur des aspects significatifs touchant à l'établissement des comptes. Enfin, il pourra émettre le rapport d'audit.¹

- La revue des événements postérieurs à la clôture

Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une formation à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces événements sont qualifiés d'«événements postérieurs ».

- La communication avec les organes de gouvernance

Les commissaires aux comptes communiquent avec l'organe collégial chargé de l'administration et l'organe chargé de la direction :

- Leur programme général du travail mis en œuvre, ainsi les différents sondages auxquels ils ont procédé.
- Les modifications qui leur paraissent d'être apportées aux comptes avant d'être arrêtés ou aux autres documents comptables
- Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes.

- L'émission du rapport de l'audit

Le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions du code de commerce.

- L'opinion sur les états financiers

L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable². L'opinion du CAC peut être :

- ❖ **Une opinion favorable** : une opinion favorable s'exprime par la certification des états financiers, par le CAC, au regard des règles et principes comptables en vigueur, qu'ils sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.
- ❖ **Une opinion avec réserves** : La certification avec réserve nécessite des ajustements nécessaires à opérer. Sans elles, on ne peut dire que le résultat est satisfaisant. Il peut s'agir de la non application de certaines règles, impossibilité d'effectuer certains contrôles, erreurs dans la tenue des comptes, non présentation de documents

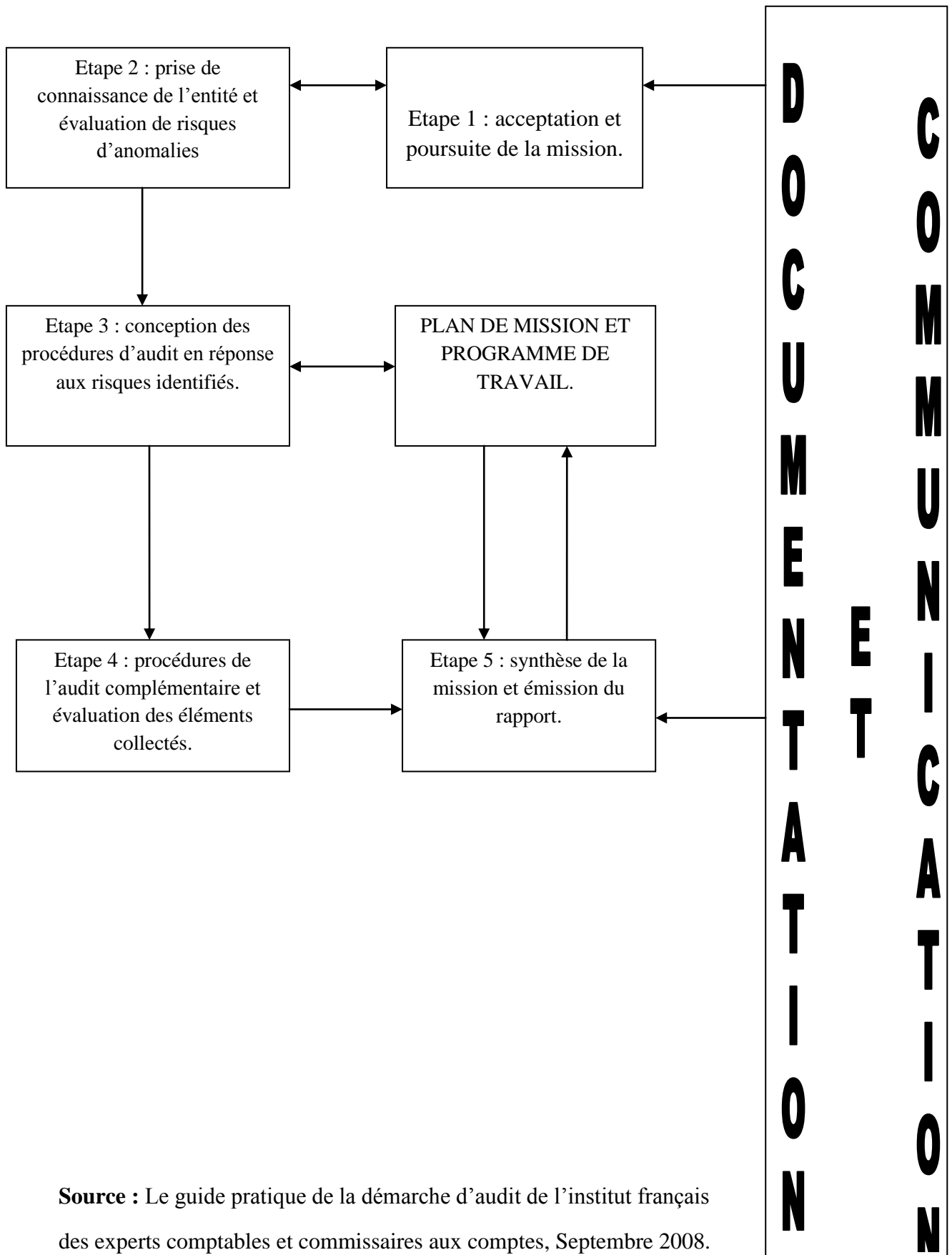
¹Elizabeth Bertin, Christophe Godowski, Redha Khelassi, Op-cit, 2013, page 672

² ISA 700, Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers, paragraphe 9, p12.

comptables... Toutes ses réserves formulées par le commissaire aux comptes ne doivent pas altérer la sincérité des comptes.

- ❖ **Une opinion défavorable** : elle s'exprime par le refus de certification qui résulte de la gravité ou de nombre élevé d'irrégularités conduisant à des doutes, quant à la régularité et la sincérité des comptes. Il peut s'agir du refus des dirigeants d'opérer les ajustements préconisés et demandés par le commissaire aux comptes, d'entraves à la mission de celui-ci...

Schéma n°4 : La démarche générale d'audit et certification des comptes annuels



Source : Le guide pratique de la démarche d'audit de l'institut français des experts comptables et commissaires aux comptes, Septembre 2008.

3- Les responsabilités du commissaire aux comptes

D'après la définition d'audit, nous pouvons déduire que l'auditeur légal a une mission permanente au sein de l'entité, qui lui incombe plusieurs responsabilités, à savoir :

- Premièrement : La responsabilité disciplinaire engagée, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles devant la commission de discipline du Conseil national de la comptabilité (CNC).
- Deuxièmes : Il est civilement responsable, lorsque des fautes et négligences sont commises dans l'exécution des missions.
- Troisièmes : Il peut être poursuivi pénalement conformément au code de procédure pénale, pour tout manquement à une obligation légale.

- La responsabilité disciplinaire

Le commissaire aux comptes s'expose à une sanction disciplinaire dans les cas suivants¹ :

- infraction aux lois, règlements et normes professionnelles, au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques.
- négligence grave.
- fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance (même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession).

Les sanctions sont :

- l'avertissement et le blâme.
- l'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas 6 mois.
- la radiation de la liste.
- retrait de l'honorariat.

- Responsabilité civile

Le commissaire aux comptes est responsable, à l'égard de la personne (ou de l'entité) et des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences qu'il peut commettre dans l'exercice de ses fonctions (investigation insuffisante, certification d'un bilan inexact, etc.)

Il n'est pas responsable des infractions commises par les dirigeants de l'entreprise, sauf s'il ne les signale pas.

- Responsabilité pénale

Parmi les obligations légales, nous citons à titre indicatif l'article 830 du code de commerce, qui stipule : «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 peines seulement, tout commissaire aux comptes qui aura sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société, ou qui n'aura pas révélé au procureur de la république les faits délictueux dont il aura eu connaissance»

¹ Article 63, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, p 9.

4- L'organisation de la fonction d'audit en Algérie

Il existe plusieurs structures organisant la profession des auditeurs externes en Algérie (le CNC, OECCA, IGF, la cour des comptes.....), dont nous pouvons citer :

4-1- Le conseil national de la comptabilité CNC

Selon la loi 10-01 : Les demandes d'agrément, en qualité d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé, sont adressées au conseil national de la comptabilité par lettre recommandée ou déposées contre accusé de réception¹. Le conseil national de la comptabilité apprécie la validité professionnelle des titres et diplômes de tout candidat sollicitant son agrément dans l'une et/ou l'autre catégorie professionnelle.

Le conseil national de la comptabilité examine la demande d'agrément et vérifie, notamment, sa conformité aux dispositions fixées aux articles 07 et 08 de la loi 10-01. Le conseil national de la comptabilité notifie, au demandeur de l'agrément, la décision d'agrément ou de rejet motivée de la demande dans un délai de quatre (4) mois. L'absence de notifications, après ce délai ou le rejet de la demande, peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire conformément à la législation en vigueur.

Le conseil national de la comptabilité arrête, le 1^{er} janvier de chaque année, la liste des professionnels inscrits au tableau et la publie, selon les formes fixées par le ministre chargé des finances.

4-2- Le conseil de l'ordre des expert comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés (OECCA)

« Il est créé un ordre national des experts-comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés, dotés chacun de la personnalité morale, regroupant les personnes physiques ou morales agréées et habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi² ».

L'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont chacun administrés par un conseil national élu par les professionnels.

4-3- l'inspection générale des finances (IGF)

L'inspection générale des finances est un organe permanent créée par le décret N°80-53 du 01/03/1980, l'article 01 de ce décret précis : « il est créée un organe permanent du contrôle, placé sous l'autorité directe du ministre des finances, dénommé inspection générale des finances. »

Placée sous tutelle du ministère des finances, l'IGF est un organisme de contrôle des finances publiques, il est chargé de différentes missions :

- ✓ mission de contrôle et de vérification sur : les conditions d'application de la législation financière et comptable et des dispositions légales ou réglementaires, ayant une incidence financière directe ; la gestion et la situation financière ; l'exactitude ; la

¹ Article 9, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, page 2.

² Article 14, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, page 5.

sincérité de la régularité des comptabilités ; la conformité des réalisations aux prévisions ; les conditions d'utilisations et de gestion des crédits, des moyens des services et des structures ; et enfin le fonctionnement du contrôle interne.

- ✓ Missions d'enquêtes.
- ✓ Missions d'études.
- ✓ Missions d'expertises judiciaires.
- ✓ Missions d'audit des prêts internationaux.
- ✓ Missions de contrôle de gestion.

Section 3 : Le jugement professionnel d'un expert comptable

Le jugement professionnel de l'expert comptable doit être suivi par une démarche déterminée, dans le but de résoudre des problèmes au sein des entreprises. Cette profession est trop risquée, autrement dit, l'expert comptable assume une grande responsabilité lors de l'exercice de sa mission.

1- Expert comptable : ses missions, son utilité et les conditions de la profession

1-1- Définition de l'expert comptable

Selon la loi 10-01 : «Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptables de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi¹» .

1-2- Ses missions

Il s'agit de protéger les tiers contre les erreurs de prestataires manquant parfois de qualification, ou de garantir l'exercice de la profession, en évitant que certains manquements ou incompétences non couverts par une assurance responsabilité professionnelle n'affectent les usagers dans leurs droits.

Il est habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la loi 10-01, à exercer la fonction de commissaire aux comptes. L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. L'expert-comptable est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes.

La mission de l'expert-comptable est essentiellement ponctuelle ou temporaire. L'expert-comptable est tenu d'informer ses co-contractants sur la portée de leurs engagements et actes d'administration et de gestion en relation avec sa mission. Les honoraires de l'expert-comptable sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre, les conditions de délivrance des rapports.

¹ Article 18, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, 2010, page 5.

1-3- Les condition de la profession

Pour exercer la profession d'expert-comptable, il faut remplir les conditions suivantes¹:

1. Être de nationalité algérienne.
2. Être titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de la profession de l'expertise.
3. Jouir de tous les droits civiques et politiques.
4. Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession.
5. Être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables ou de la chambre nationale des commissaires aux comptes.
6. Prêter le serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile.

1-4- l'utilité d'un expert comptable

Une entreprise n'est pas dans l'obligation de faire appel à un expert comptable, mais les avantages que ce professionnel peut apporter sont multiples. La connaissance générale du cycle de vie d'une entreprise, des soucis et des contraintes des dirigeants et des investisseurs fait de l'expert-comptable un conseiller essentiel aux multiples talents s'appliquant en entreprise.

En effet, l'expert comptable possède une vision globale des projets de l'entreprise et lui permet de suggérer des possibilités de financement en lien avec des flux de trésoreries prévisionnels et des tests de valeur actualisées avec économie d'impôt. L'expert-comptable est aussi en mesure de répondre à des interrogations sur la fiscalité et le statut juridique des entreprises. Il peut aussi agir comme agent intégrateur qui fera efficacement le lien entre toutes les informations mentionnés précédemment, pour prendre les meilleures décisions possibles à l'entreprise, en fonction des besoins et du style de gestion des dirigeants.

L'expert comptable est une assurance contre les risques comptables comme la comptabilité d'une entreprise est difficile à gérer. C'est pourquoi, l'aide d'un expert comptable est conseillée. Il pourra seconder les dirigeants dans la gestion des comptes, tout en lui prodiguant des conseils. Ce conseiller sera important pour le dirigeant, surtout que le choix du régime fiscal et la forme des contrats de travail sont décisifs pour l'avenir de la société. En plus de ses avis éclairés, l'expert comptable protège l'entreprise en étant titulaire d'une assurance en cas de faute.

L'expert comptable est donc un choix utile et sécurisant pour les dirigeants, par l'assurance qu'il représente contre les risques de mauvaise gestion comptable.

¹ Article 08, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, 2010, page 4.

2- La démarche du jugement professionnel d'un expert comptable

Le professionnel de l'expertise comptable doit notamment apprécier si, pour accepter la mission, il dispose :

- Des compétences nécessaires.
- Des ressources disponibles eu égard aux plans de charge de ses collaborateurs pour effectuer la mission dans de bonnes conditions notamment de délais.
- Des moyens pour exercer sa mission en toute indépendance.

Avant l'acceptation de la mission, le professionnel de l'expertise comptable s'interroge sur :

- le degré d'indépendance que lui et ses collaborateurs ont par rapport à l'entité,
- l'absence de risque de conflit d'intérêts ou de risque lié à la familiarité que la structure d'exercice professionnel (ou son réseau) peut avoir par rapport à ce client ou à cet adhérent : relations juridiques, liens personnels, intérêts financiers, importance des honoraires par rapport au chiffre d'affaires de la structure d'exercice professionnel.....

Le processus de prise de décision doit être décomposé en plusieurs étapes. Ces étapes se présentent comme suit¹ :

- La description du problème posé ;
- La collecte de la documentation ;
- L'identification et l'évaluation des solutions ;
- La formulation des conclusions.

2-1- La description du problème posé

La description du problème posé consiste à dégager une problématique. La détermination de la problématique qui se pose constitue une opération non courante, qui va donc faire appel à un jugement qui sera complexe du fait de la nature du problème. Il conviendra donc de tenir compte du niveau de l'intervenant choisi, pour traiter ce type de problème.

Nous pouvons distinguer plusieurs tâches à accomplir lors de la réalisation de cette phase. En fonction de la complexité du problème, l'expert-comptable doit accomplir le nombre nécessaire de tâches pour étayer son opinion ou sa décision. Quelles que soient les difficultés que comporte cette étape, elle comprend généralement :

- L'obtention des données ;
- Des investigations complémentaires ;
- L'œil critique.

¹M. GIBBINS, A.K. MASON, Le jugement professionnel en vérification, ICCA, 1995, page 51 à 54.

- Obtention des données

Il s'agit d'obtenir les données internes et externes à la société nécessaires à la bonne compréhension du problème à traiter.

- Investigations complémentaires

L'expert-comptable pourra estimer nécessaire de mener des investigations complémentaires concernant :

- La survenance d'événement similaire : s'il n'arrive pas à extraire de sa mémoire le traitement qu'il convient de donner par analogie à une situation similaire ou présentant de nombreuses ressemblances, il consultera d'autres professionnels pour prendre connaissance et évaluer la démarche suivie. Il enrichira sa base de représentation.
- Les objectifs cachés du client : l'expert cherchera alors à savoir si les objectifs poursuivis sont autres que ceux que la régularité, la sincérité et l'image fidèle.

- L'œil critique

L'expert-comptable ayant collecté un nombre important de données, doit garder un œil critique par rapport au travail fourni. Il sera particulièrement attentif au piège de la confirmation, qui consiste à accorder une plus grande importance aux éléments qui confirment son jugement plutôt qu'aux éléments qui l'infirmen. D'autre part, il fera preuve de scepticisme professionnel pour les informations reçues.

2-2- La collecte de la documentation

La collecte de la documentation doit permettre à l'expert-comptable d'affiner cette problématique. Cette étape comprend généralement l'examen des normes et de la doctrine et éventuellement la consultation¹. Le premier réflexe de l'expert-comptable, quand il doit traiter un problème, est de se dire : que disent les normes à ce sujet? Au-delà des normes à l'aspect forcément généraliste, il convient de balayer l'ensemble de la doctrine professionnelle. S'il s'agit d'un secteur d'activité très spécialisé, il peut s'avérer nécessaire de consulter la documentation professionnelle relative à ce type de métiers pour approfondir ses connaissances. L'utilisation de bases de données et le recours à l'Internet sont de nature à rendre cette étape plus rapide et plus riche.

¹ M. GIBBINS, A.K. MASON, op-cit, page 87 à 89.

2-3- L'identification et l'évaluation des solutions

Pour parvenir à une décision, il faut inventorier les solutions possibles. Selon l'ICCA, « si la certitude est souhaitable, il faut bien reconnaître que, souvent, une question de comptabilité ou de vérification peut se résoudre de diverses façons »¹. Le professionnel devrait donc éviter de retenir la première solution valable, mais continuer sa recherche jusqu'à ce que la possibilité de solutions de rechange additionnelles soit réduite au minimum. Cette étape consiste donc à envisager toutes les solutions possibles sans exclusion.

Evaluer les solutions, consiste à évaluer les avantages et les inconvénients de chacune des solutions possibles afin d'éliminer les solutions erronées. Selon l'ICCA, le professionnel doit choisir la solution la plus appropriée, en prenant du recul et en tenant compte des personnes qu'elle touchera et des conséquences qui en découleront. Il faut donc prévoir les questions que pourraient soulever les clients, les tiers et les autres professionnels. Il ne faut pas négliger la nature fondamentale de la situation en gardant à l'esprit la primauté du fond sur la forme. Enfin, la consultation des confrères peut être utile².

→ **Prise en compte de l'attente des utilisateurs financiers**

Les normes professionnelles font un lien entre la notion de l'importance relative et l'utilisateur des états financiers. L'expert-comptable devra prendre en compte l'importance accordée à la signification du problème par les lecteurs, en fonction du contexte de la mission pour évaluer quelle semble être la meilleure solution.

→ **Primauté du fond sur la forme**

Cette convention comptable doit être prise en compte lorsque l'on porte un jugement de praticien sur la dérogation à un principe comptable généralement admis, ayant trait à l'obtention d'une image plus fidèle des comptes à la réalité.

→ **Consultation d'un expert**

Cette démarche est à distinguer des investigations complémentaires consistant à consulter un confrère pour orienter la démarche relative à la phase de collecte de l'information. Il s'agit, à ce stade du processus, de consulter un expert-comptable ou autre spécialiste du domaine relatif au problème soulevé et non un généraliste.

2-4- La formulation des conclusions

Après avoir effectué les étapes précédentes, le professionnel doit formuler des conclusions qui permettent de résoudre le problème posé. Selon l'ICCA, la formulation des conclusions peut comporter les étapes suivantes³:

- Revue des données et hypothèses prises en compte;
- Résoudre effectivement le problème;
- Faire valoir son point de vue;
- Obtenir un consensus.

¹ M. GIBBINS, A.K. MASON, Op-cit, page 53.

² M. GIBBINS, A.K. MASON, Op-cit, pp 53 à 54.

³ M. GIBBINS, A.K. MASON, Op-cit, page 92.

❖ **Revue des données et hypothèses prises en compte**

L'expert-comptable doit s'assurer de la cohérence de son jugement car, comme nous l'avons vu, la vérité repose sur la non-contradiction d'un système du jugement. Il est essentiel pour respecter cette contrainte, que le fonctionnement cognitif, décrit ci-dessus, ait fonctionné correctement. Les hypothèses et données retenues doivent avoir été passées sous contrôle et évaluées afin de démontrer que la solution retenue est la meilleure. En outre, la justesse d'un raisonnement nécessite, non seulement qu'il soit bâti par un ensemble cohérent d'hypothèses, mais aussi par l'exactitude des données de départ.

❖ **Résoudre effectivement le problème**

Il est nécessaire que dans la formulation de sa conclusion, l'expert-comptable résolve le problème qui lui a été soumis dans toute sa complexité. Plus ce problème est ardu, plus la rédaction de la conclusion prendra du temps, car l'expert-comptable ne pourra négliger aucun aspect tout en restant synthétique pour que sa solution soit facilement accessible.

❖ **Faire justifier son point de vue**

Afin de faire valoir son point de vue, il convient, après s'être donné les moyens d'avoir suffisamment confiance en soi, de mettre en place un argumentaire pertinent et une communication adaptée : il s'agit de convaincre de la justesse de son analyse. Il sera d'autant plus facile de le faire si l'expert-comptable fait preuve de suffisamment de pédagogie pour faire ressortir l'adéquation de sa solution face à la complexité du problème soulevé.

❖ **Obtenir un consensus**

Lors de la confrontation des points de vue, l'expert-comptable ne cherchera donc pas à imposer sa solution à tout prix, mais il recherchera un consensus aboutissant à une solution jugée acceptable.

3- Les responsabilités de l'expert comptable

Lorsqu'un PDG d'entreprise engage les services d'un expert-comptable, il construit ainsi les bases d'une relation professionnelle durable. Un rapport de confiance et d'assistance sensé accompagner toutes les étapes de la vie de l'entreprise.

Il arrive néanmoins que cette relation n'apporte pas satisfaction au PDG d'entreprise. Auquel cas, il convient de connaître les responsabilités légalement exigibles de son expert-comptable. Il en existe trois :

→ **La responsabilité civile de l'expert comptable**

L'expert-comptable reste responsable, à l'égard de ses clients et des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences commises dans l'accomplissement de ses missions dans les limites contractuelles¹.

→ **La responsabilité pénale de l'expert en comptabilité**

Elle est engagée dès lors que l'expert-comptable commet une faute intentionnelle, qu'elle soit directe ou indirecte (complicité). Il existe une liste exhaustive des délits punissables. On peut citer le faux en écriture ou l'abus de confiance.

¹Article 60, loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, N°42, page 9.

→ **La responsabilité disciplinaire**

L'expert-comptable est soumis à une réglementation professionnelle propre au métier. En cas de manquement à ses obligations ou à l'application de la réglementation, il peut se voir sanctionné par son ordre tutélaire. La sanction peut aller de la réprimande à la radiation¹.

4- Les cabinets internationaux d'audit implantés en Algérie

Parmi les cabinets internationaux suivants, sont implantés en Algérie² :

- **KPMG Algérie**

KPMG Algérie est la filiale du géant de l'audit et du conseil financier KPMG International, est le premier cabinet d'audit à s'implanter en Algérie. Présent à sur place depuis 2002, KPMG a été le premier des Big Four à s'insérer.

Depuis une dizaine d'année, KPMG est intervenu sur de nombreuses missions. Il a ainsi acquis une connaissance des réalités historiques, culturelles et politiques locales qui sont indispensables pour la bonne compréhension de la problématique algérienne.

En Algérie, KPMG intervient à titre contractuel, soit à la demande des sociétés Algériennes pour qu'il peut être nécessaire de pouvoir présenter des comptes conformes aux principaux standards internationaux, dans le cadre de leurs échanges commerciaux ; soit à la demande des sociétés étrangères dans le cadre de leur stratégie locale.

Pour ses missions d'audit, KPMG Algérie peut s'appuyer sur une équipe de vingtaine de juristes et fiscalistes à même d'apprécier la conformité des activités des entreprises avec la réglementation locale.

- **HANS and associés**

Depuis le 1^{er} janvier 2007, le groupe HANS & associés a s'implanté à Constantine (Algérie), il n'a pas voulu rester étranger à ce mouvement d'insertion en Algérie, et a pris une participation majoritaire dans un cabinet d'expertise comptable local dont la compétence est largement reconnue.

- **DELOITTE Algérie**

Les bonnes perspectives de l'économie algérienne ont convaincu DELOITTE (du nom de son fondateur en 1840) à s'installer en Algérie. Afin d'épanouir la culture de l'expertise et de l'audit, le cabinet international a jugé opportun de créer une entité du droit Algérien. Le label DELOITTE est l'un des leaders mondiaux dans les domaines du conseil, d'expertise et d'audit et de l'ingénierie.

Ce cabinet intervient déjà auprès des grandes entreprises nationales comme SONATRACH, SONALGAZ, et BEA.

Avec l'apport d'un cabinet comme DELOITTE, l'entreprise devrait pouvoir jouer son rôle dans l'évaluation du degré de maîtrise des risques, apprécier la qualité de la gestion et

¹ Article 63, op-cit, page 9.

² DROUIS Salima, Thèse de magister : « La pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques », ORAN, 2010.

assurer le rôle du conseil. Par ailleurs, la privatisation est l'un des champs d'intervention par excellence du cabinet DELOITTE.

En conséquence, le choix de s'implanter en Algérie n'est du tout au hasard, compte tenu des caractéristiques du marché Algérien considéré comme porteur à plus d'un titre. Ainsi, et dans l'objet de développer l'activité de l'audit et du conseil.

Conclusion

D'après le développement de ce chapitre, nous avons déduit que l'audit externe en Algérie a connu une grande expansion. Cet essor est pour partie liée au développement de la mission des commissaires aux comptes ainsi que les experts comptables : l'obligation de la nomination d'un commissaire aux comptes par la loi, et le rôle même des auditeurs externe a été peu à peu développé d'une mission traditionnelle (contrôle des comptes) à d'autres missions ont été dévolues par la loi.

Le développement de la mission d'audit a engendré une grande responsabilité des auditeurs externes vis-à-vis la loi et les parties prenantes et c'est pour cela que la fonction d'audit externe est organisée par plusieurs structures.

La mission des auditeurs externes est régie par une démarche qui doit être respectée pour aboutir à une conclusion, une solution ou une prise de décision qui varie d'un auditeur à un autre, tout selon les caractéristiques professionnelles de l'auditeur. Cette démarche est illustrée par des exemples concrets dans le chapitre suivant.

De nos jours, les étudiants sont beaucoup plus intéressés par l'audit externe et dans ce but que nous avons effectué une enquête sur les attentes et les motivations des étudiants de l'ESC en audit externe dans la troisième section du troisième chapitre.

Chapitre 03 : Cas pratique.

Chapitre 3 : Cas pratique

Le but de ce chapitre est de présenter et de discuter les aspects pratiques de cette étude afin d'analyser la pratique de l'audit externe et jugement professionnel dans une entreprise, ainsi que de présenter une enquête sur les attentes et les motivations des étudiants de l'ESC envers cette profession libérale.

Et pour atteindre les objectifs de ce chapitre, nous le présenterons comme suit :

Dans la première section de ce chapitre, nous présenterons l'organisme d'accueil : Hydro-Traitement dans le secteur d'hydraulique dès sa création, son développement, sa stratégie et ses objectifs et plus précisément la direction finance et comptabilité.

Dans la deuxième section, nous présenterons notre étude de cas, qui est une illustration sur le seuil de signification et sa relation étroite avec le risque d'audit, que nous avons déjà expliqué dans le chapitre précédent, ainsi qu'un exemple sur l'estimation des provisions pour perte sur valeur, en utilisant les états financiers de l'organisme d'accueil et même une intervention d'un expert comptable, suite aux interrogations posées par le conseil d'administration résultantes des réserves du commissaires aux comptes émises sur le chiffre d'affaires réalisé.

Dans la troisième section, une enquête est réalisée en vue d'étudier et analyser les attentes et les motivations des étudiants de l'ESC en audit externe, surtout après la constatation d'une grande tendance des ces derniers à se confronter à cette profession libérale.

Section 1 : L'entreprise HYDRO-TRAITEMENT

Avant d'analyser l'aspect pratique de notre étude, nous présenterons dans cette section le secteur de l'hydraulique ainsi que l'entreprise Hydro-Traitement qui est l'organisme d'accueil de notre stage.

1- Le secteur hydraulique

Dans le domaine de la mobilisation et de la distribution de l'eau potable, d'épuration des eaux, du dessalement des eaux de mer et de la protection des ressources, les efforts entrepris par l'Algérie durant la décennie en cours et notamment les cinq dernières années, ont permis d'enregistrer des améliorations remarquables. Tous les efforts engagés, tant sur le plan des investissements, que sur le plan institutionnel et organisationnel, s'articulaient autour du développement de cette ressource afin de relever les défis et être en harmonie avec les objectifs du millénaire dans le secteur de l'hydraulique. Toutefois, les systèmes d'aménagements hydrauliques sont souvent très complexes et dépendant d'un ensemble de paramètres et critères. La fiabilité, la performance, l'économie, le fonctionnement ainsi que l'amortissement des aménagements hydrauliques ne sont pas liés uniquement à la réussite intrinsèque des projets eux-mêmes.

En Algérie, la population était de 23 millions en 1987, et sera de 46 millions en 2020, soit une consommation en eau potable et industrielle de l'ordre de 6 milliards de m³/an, alors que la mobilisation réelle, à l'époque, était à peine de 3 milliards de m³. Cela signifie qu'il fallait mobiliser, uniquement pour ces deux secteurs, 3 milliards de m³ supplémentaires, sans inclure les eaux d'irrigations ni les fuites dans les conduites, soit au total 10 milliards de m³ d'eau. Un réel défi à relever mais surtout une stratégie et une politique à définir.

En matière d'assainissement et d'épuration des eaux, l'Algérie disposait jusqu'en 2000, de 48 stations d'épuration pour un volume épuré de 200 millions de m³. Le volume rejeté, à l'époque était de 600 millions de m³. Il passera en 2020 à 1.15 milliards de m³. Malgré le nombre important des stations d'épuration, la moitié étaient à l'arrêt ou fonctionnaient avec des rendements trop faibles générant ainsi de multiples sources de nuisance quant à l'environnement et aux infrastructures à l'aval.

Le secteur d'hydraulique en Algérie, qui est constitué principalement de plus que 90% des entreprises étatiques, vise à atteindre plusieurs objectifs dans sa stratégie :

- ✓ **Mobilisation et distribution de l'eau potable :** Dans le domaine de la mobilisation et de la distribution de l'eau potable, les efforts entrepris durant la décennie en cours, et notamment les cinq dernières années, ont permis d'enregistrer des améliorations sensibles.
- ✓ **Réhabilitation et gestion efficace des réseaux :** La mobilisation du secteur hydraulique pour l'alimentation en eau potable s'est accompagnée aussi de la réhabilitation et de l'élargissement du réseau de distribution.
- ✓ **Assainissement et agriculture :** En matière d'assainissement, d'importantes actions ont été engagées en vue de la prise en charge de ce secteur dans le cadre d'une politique de développement en l'occurrence.

- ✓ **Dessalement de l'eau de mer :** A toutes ces importantes actions, s'ajoute un important programme de dessalement d'eau de mer a été engagé et recouvrira à la fin de l'année 2009, un total de 13 stations avec une production de près de 2,26 millions de m³/jour, soit 825 millions de m³/an. Cette quantité représentera près de 1/3 des capacités de retenue des barrages qui existaient jusqu'en 2000.

Consciente de la situation délicate du secteur hydraulique, l'Algérie a entrepris des actions audacieuses et de grande envergure, tant sur le plan des investissements engagés que sur le plan de réforme et de gestion intégrée. Ces actions visent une stratégie des eaux efficace, pour que l'eau soit un moteur de développement, et pour atteindre une croissance appréciable.

2- Identification de l'entreprise

L'entreprise nationale de traitement hydraulique par abréviation « HYDRO-TRAITEMENT » a été créée en 1986 pour prendre en charge l'étude et la réalisation d'un important programme dans le domaine du traitement et l'épuration des eaux usées initié par les pouvoirs publics.

En 1991, elle est transformée en entreprise public économique EPE avec statut de société par action SPA.

Actionnaire : société de gestion de participation de l'Etat « ERGTHY/SPA ».

Capital social : 1 130 000 000,00 DA.

Effectif : L'effectif d'hydrotraitement est de 1096 salariés, composé d'un personnel hautement qualifié (processus – études – réalisation – suivi - exploitation....).

Hydro-Traitement constitue un outil de réalisation d'importance dans la mise en œuvre de la politique du gouvernement, visant à valoriser une utilisation et distribution des eaux de la précieuse ressource dans un contexte de forte demande tant de la population de l'agriculture et de l'industrie.

Hydro-Traitement évolue dans un environnement concurrentiel qui ne laisse aucune place à l'impression et appel à la mise en œuvre d'une véritable stratégie, afin d'être en phase avec les exigences du marché et s'inscrire durablement dans la politique gouvernementale en manière de valorisation en ressource hydrique. C'est ainsi qu'elle a eu à intervenir en qualité d'entrepreneur unique dans nombreux ouvrages hydrauliques sur l'ensemble de territoire national.

Elle a acquis une expérience et un savoir faire à même de répondre à toute demande relative :

- Traitement des eaux potables (barrage, forage).
- Epuration des eaux usées.
- Dessalement d'eau de mer.
- Déminéralisation des eaux saumâtres.
- Lagunage.
- Drainage.
- Adduction et transfert.
- Réseau d'assainissement.
- Station de pompage et de relevage.
- Réservoirs.

L'entreprise HYDROTRAITEMENT est certifiée selon le référentiel ISO 9001 version 2008.

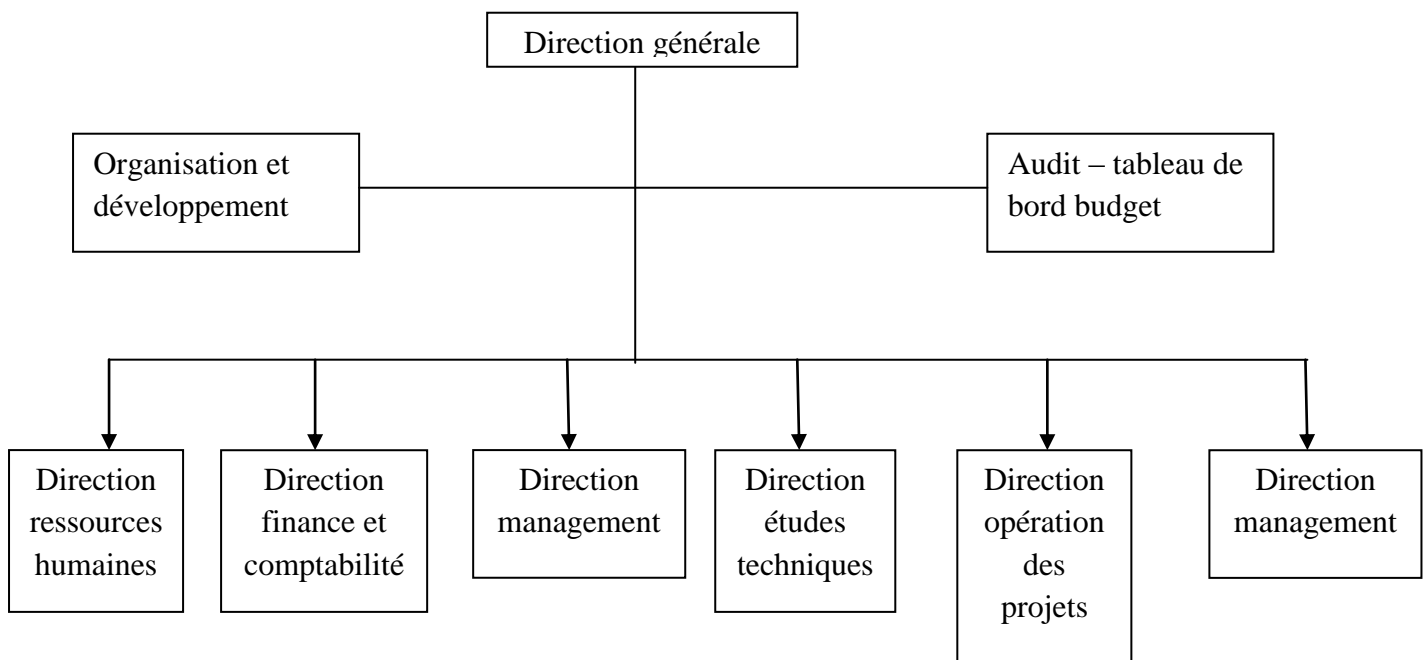
- L'Entreprise est dirigée par un Président Directeur-Général.
- Une Direction Générale assistée par trois cellules (Organisation et Développement - Audit - communication).
- Cinq Directions Centrales: Direction Ressources Humaines et Direction Finances et Comptabilité, Direction Management, Direction Etudes Techniques, Direction Opération des Projets et Direction Moyens et approvisionnements.
- L'entreprise est contrôlée par un commissaire aux comptes.
- Effectifs : 1096 Agents.

L'entreprise Hydro-Traitement est administrée par un conseil d'administration composé de sept membres nommés par l'assemblée générale et des représentants des travailleurs.

Le conseil d'administration élit parmi ses membres un président, il assume sous sa responsabilité la direction générale.

L'organigramme général de l'entreprise est la suivante :

Schéma n°5 : organigramme générale de l'entreprise.



Source : département finance de l'entreprise.

Conformément à l'article deux (2) des statuts portant sa création Hydro-traitement a pour objet notamment :

- ✓ D'assurer les études, la réalisation et la mise en service des stations de traitement d'eau potable, station d'épuration des eaux usées et de déminéralisation des eaux saumâtres.
- ✓ D'assurer les études et les réalisations de tous travaux d'adduction d'eau potable, d'assainissement et de tous travaux d'aménagement.

- ✓ D'assurer l'entretien, la maintenance et la réhabilitation des installations existantes ainsi que tous les travaux rattachées à son activité.
- ✓ Développer les moyens de conception d'études pour maîtriser les techniques rattachées à son objet et pour mener toute étude ou recherche en rapport avec son domaine d'activité.
- ✓ Développer les moyens de conception d'études pour maîtriser les techniques rattachées à son domaine d'activité.

3- Les activités et les réalisations de Hydro-traitement

3-1- Les activités

Hydro-Traitement est une entreprise d'étude et de réalisation tous corps d'états des stations de traitement des eaux potables, d'épuration ainsi que de tous les ouvrages hydrauliques de l'aval du barrage jusqu'à la distribution des eaux en passant par les réservoirs de stockages, les stations de pompages ainsi que les stations de relevages et les réseaux d'assainissement.

- Activité principale : les études, la réalisation et la mise en service de station de traitement d'eau potable, d'épuration des eaux usées et déminéralisation des eaux saumâtres, et dessalement d'eau de mer.
- Activité secondaire : les études et la réalisation des réseaux d'alimentation en eau potable AEP, d'assainissement, de grands transfert ainsi que la gestion et l'exploitation des stations de traitement eau potable, station d'épuration des eaux usées, dessalement d'eau de mer et tous travaux d'aménagement hydraulique.

3-2- Les réalisations

Les activités de réalisation prises en charge par l'entreprise HYDRO-TRAITEMENT incluent les travaux de :

- Réalisation des travaux de génie civil des ouvrages hydrauliques et bâtiments + TCE.
- Fourniture des équipements.
- Montage et mise en service de tous les équipements.
- Fourniture et mise en place de la GAPO (Gestion Assistée par Ordinateur) et de la télégestion.
- Gestion et l'exploitation des stations réalisées.
- Formation du personnel exploitant.
- Diagnostic et réhabilitation des installations existantes ainsi que tous travaux rattachés à son activité.

Tableau n°4 : Objectifs de réalisation et de développement

(U=KDA)

Désignation	2010	2011	2012	2013	2014
Investissements	328 000	227 000	195 000	100 000	168 000
Activité globale	1 956 700	2 328 500	2 747 000	3 186 000	3 558 000
Valeur ajoutée	1 056 650	1 280 675	1 510 850	1 752 300	1 956 900
Frais de personnel	583 800	698 550	824 100	955 800	1 067 400
Résultat d'exploitation	168 370	215 508	271 251	342 819	393 057

Source : www.sgp-ergthy.com/hydro-traitement.

4- La direction de finance et comptabilité

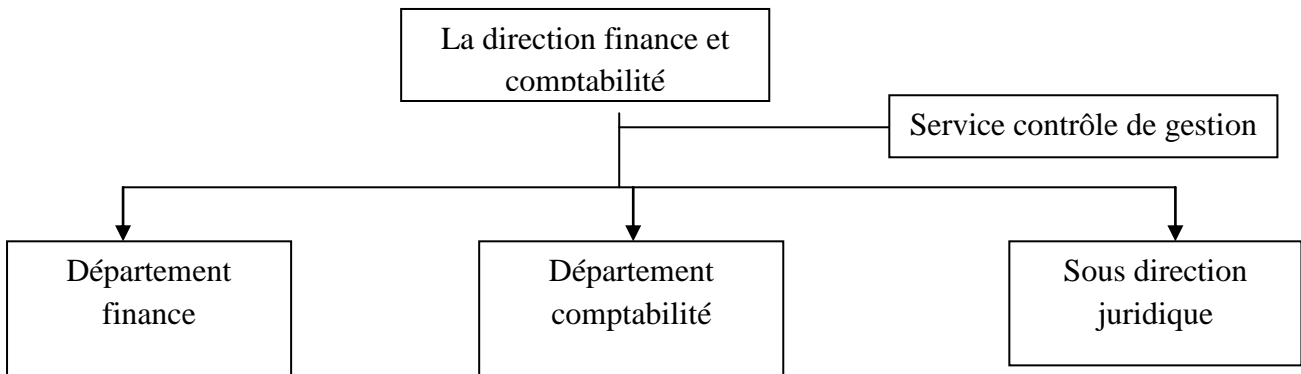
Nous avons effectué notre stage au niveau de la direction comptabilité et finance à l'entreprise Hydro-Traitement. La DFC est chargée d'organiser, diriger, amener et contrôler toutes les activités des services financiers et comptables de l'entreprise.

La DFC a pour objectif de :

- Veiller à la mise à jour de la comptabilité.
- Gérer et suivre la trésorerie de l'entreprise.
- Mettre en place une comptabilité analytique de l'exploitation pour assurer les équilibres financiers de l'entreprise et rentabiliser les surplus dégagés.
- Mettre en place une comptabilité analytique d'exploitation par projet.
- Mettre en œuvre des systèmes et procédures comptables fiables adaptées aux besoins de l'entreprise.
- Veiller à l'établissement mensuel des balances comptables et l'analyse des comptes. En outre, assurer la tenue à jour d'un registre de l'inventaire cotés et paraphés par le tribunal.
- Recueillir des éléments d'appréciation de la gestion financière et comptable en vue de la rédaction d'un rapport annuel d'activité tenant compte du rapport du commissaire aux comptes.
- Rendre compte mensuellement de l'activité des services financiers et comptables de l'entreprise, signaler les contraintes rencontrées et proposer des mesures d'amélioration.

Pour accomplir ces missions, la direction finance et comptabilité est scindée en plusieurs départements ou bien sous directions :

Schéma n°6 : organigramme de la DFC



Source : département finance de l'entreprise.

- Département finance : il est chargé de :

- ✓ Veiller à la gestion des comptes de trésorerie et des situations financières mensuelles.
- ✓ Assurer l'alimentation des comptes bancaires des structures selon le plan de financement et veiller à la conformité des dépenses engagées.
- ✓ Evaluer la situation de la facturation en rapport avec la production.
- ✓ Veiller au financement de l'investissement de l'exploitation.
- ✓ Assurer le suivi des emprunts et prêts ainsi que les engagements accordés ou reçus.
- ✓ Rendre compte mensuellement de l'activité du service et signaler les contraintes rencontrées.

- Département comptabilité : parmi ses tâches, ce qui suit :

- ✓ Assurer l'imputation et l'enregistrement des écritures sur les journaux comptables.
- ✓ Veiller à l'élaboration des états financiers.
- ✓ Veiller à l'application de la législation fiscale et des procédures comptables.
- ✓ Lever les réserves déterminées par le commissaire aux comptes.
- ✓ Participer aux travaux d'inventaire et la détermination des écarts sur l'inventaire.
- ✓ Organiser le classement et la conservation des archives comptables conformément à la législation en vigueur.

- La sous direction juridique : ses missions sont réparties en trois phases selon son intervention :

- Le précontentieux :
 - La représentation de l'entreprise au niveau de l'inspection de travail.
 - La réduction des contrats, protocole d'accord, les conventions, les procurations.....
 - Les mises en demeures.
 - Modification du registre de commerce.
 - L'actualisation du statut de l'entreprise.
- Le contentieux :
 - La préparation des dossiers et la correspondance avec les parties concernées.
 - Informer les membres de direction.

- Traitement des dossiers.
- Exécution :
Veiller que chaque jugement doit être exécuté.

- Le service contrôle de gestion

Le contrôle de gestion doit veiller à la véracité et au bon recueil des informations. Il ne se limite pas à donner des chiffres mais il crée plutôt un tableau de bord et l'adapte en permanence aux objectifs (pour optimiser l'efficacité et l'efficience). Il facilite la détermination des indicateurs probants dans le cadre de sa collaboration avec le management. Donc, si l'entreprise désire améliorer ses prestations de service, il est important de faire un suivi régulier pour vérifier si les actions vont dans le sens des objectifs fixés. Ainsi en s'assurant des états financiers, il est possible de faire le lien entre les actions opérationnelles et les performances financières.

Ainsi, le contrôle de gestion revient à :

- Vérifier que les objectifs mis en place par la stratégie d'entreprise sont bien suivis (à partir des tableaux d'indicateurs et les statistiques d'exploitation).
- Conseiller les opérationnels d'adapter leurs travaux et leurs performances en fonction du tableau d'indicateurs.
- Emettre un avis et une critique constructive à la direction sur le choix des objectifs.

En définitive, le suivi est impératif pour s'assurer que les opérations mises en œuvre mènent bien l'entreprise où elle le souhaite.

Section 2 : Cas pratique sur un jugement professionnel

La présente section met en exergue et de manière pratique l'impact et la réalité du jugement professionnel dans une mission d'audit au sein de l'entreprise HYDRO-TRAITEMENT. Cette étude de cas se focalise sur deux paramètres essentiels liés directement au jugement professionnel à savoir : la détermination d'un seuil de signification et la constitution d'une provision.

1- La détermination du seuil de signification

Afin d'évaluer le risque survenu lors d'une mission d'audit externe, nous devons déterminer à priori le seuil de signification pour les missions d'audit de l'entreprise.

1-1- La description du problème posé

Avant d'entamer une mission d'audit, il convient d'abord d'identifier un seuil de signification qui sera à la base de l'élaboration d'un plan de mission d'une part, et d'autres part, celui-ci va permettre à l'auditeur externe à déterminer les comptes significatifs et déceler les éventuelles difficultés y afférentes.

Le problème qui se pose consiste en : Quelle base de référence et quel taux doit-on choisir afin de déterminer le seuil de signification?

Pour répondre à cette problématique, il y a lieu d'analyser les états financiers de la dite entreprise :

Tableau n°5 : Bilan actif

Exercice clos le 31/12

Libellés	2012	2011	2010	2009
Actifs non courants				
Immobilisations incorporelles	4 458 079	6 170 888	3 638 210	1 771 200
Immobilisations corporelles	589 524 516	451 386 040	526 780 950	572 811 739
Immobilisations financières	132 794 262	246 533 279	51 833 826	88 345 493
Total actif non courant	726 776 857	704 090 207	582 252 986	662 928 432
Actifs courants				
Stocks et encours	62 775 922	94 354 642	47 790 451	34 395 638
Créances et emplois assimilés	863 153 108	1 121 393 413	1 522 105 001	1 626 091 834
Disponibilités assimilés	496 845 455	350 980 026	311 492 245	72 922 652
Total actif courant	1 422 774 485	1 566 728 081	1 881 387 696	1 733 410 124
Total général actif	2 149 551 342	2 270 818 288	2 463 640 682	2 396 338 556

Source : Département comptabilité de l'entreprise.

Tableau n°6 : Bilan passif

Exercice clos le 31/12

Libellés	2012	2011	2010	2009
Capitaux propres				
capital émis	1 130 000 000,00	589 400 000,00	589 400 000,00	589 400 000,00
dotations de l'Etat			37 222 000,00	37 222 000,00
primes et réserves consolidées	100 691 625,00	570 158 352,00	553 805 343,00	508 972 241,00
écarts de réévaluation	2 318 676,00	2 318 676,00	2 318 676,00	2 318 676,00
changement de méthode	15 958 730,00			14 108 831,00
résultat net	-380 533 223,00	5 435 672,00	21 982 970,00	83 778 487,00
report à nouveau		28 475 602,00	28 475 640,00	40 000 037,00
total des capitaux propres	868 435 808,00	1 233 010 302,00	1 233 204 629,00	1 247 582 610,00
passifs non courants				
provision avantages au personnel	197 575 242,00	179 534 066,00	176 645 658,00	128 761 238,00
emprunts et dettes financières	367 145 392,00	23 964 571,00		7 694 842,00
impôt différés			326 332,00	8 233 440,00
fournisseurs et retenus de garanties	38 376 255,00	64 114 141,00	15 517 100,00	6 948 580,00
total passifs non courants	603 096 889,00	267 612 778,00	192 489 090,00	151 638 100,00
passifs courants				
emprunts et dettes financières				
fournisseurs et comptes rattachés	125 099 029,00	107 635 577,00	134 908 757,00	176 075 987,00
Impôts	97 649 670,00	155 655 767,00	211 999 399,00	301 467 098,00
dettes trésor			12 795 476,00	25 590 952,00
autres dettes	455 269 946,00	506 903 864,00	678 243 331,00	493 870 178,00
trésorerie passif				113 631,00
total passifs courants	678 018 645,00	770 195 208,00	1 037 946 963,00	997 117 846,00
total général passif	2 149 551 342,00	2 270 818 288,00	2 463 640 682,00	2 396 338 556,00

Source : Département comptabilité de l'entreprise.

Tableau n°7 : Compte de résultat

Exercice clos 31/12

Désignation	Montants			
	2012	2011	2010	2009
ventes et produits annexes	972 494 060,00	1 277 371 437,00	1 648 214 826,00	1 496 827 005,00
prestation de services		3 519 403,00		1 225 100,00
variation du stock d'encours travaux				46 160 554,00
subvention de l'exploitation		5 420 220,00	1 094 400,00	
production de l'exercice	972 494 060,00	1 286 311 060,00	1 649 309 226,00	1 451 891 551,00
achats consommés	(414 290 335,00)	(468 587 002,00)	(581 190 591,00)	(530 218 701,00)
services extérieurs et autres consommation	(108 506 295,00)	(167 748 042,00)	(1849 200 888,00)	(237 463 855,00)
consommation de l'exercice	(522 796 630,00)	(636 335 044,00)	766 110 679,00	7 676 882 555,00
valeur ajoutée	449 697 430,00	649 976 016,00	883 198 547,00	684 208 996,00
charges du personnel	(514 025 999,00)	(514 459 384,00)	(555 820 580,00)	(415 332 946,00)
impôt et taxes et versement assimilés	(36 704 860,00)	(30 636 435,00)	(44 853 188,00)	(34 611 942,00)
excédent brut de l'exploitation	(101 033 429,00)	104 880 197,00	282 524 780,00	234 264 108,00
autres produits opérationnels	10 999 745,00	78 893 419,00	4 356 117,00	191 089 152,00
autres charges opérationnelles	(6 222 654,00)	(1 453 939,00)	(4 708 130,00)	(12 923 244,00)
dotations aux amortissements	(278 801 069,00)	(236 496 492,00)	(249 272 943,00)	(292 917 000,00)
reprises sur pertes de valeur	20 718 539,00	69 077 315,00	1 389 784,00	
résultat opérationnel	(35 433 886,00)	14 900 500,00	34 289 608,00	119 513 016,00
produits financiers	49 450,00	77 777,00	28 253,00	1 812 870,00
charges financières	(26 036 448,00)	(295 587,00)	(349 053,00)	(1 843 981,00)
résultat financier	(25 986 998,00)	(217 810,00)	320 800,00	31 111,00
résultat ordinaire avant impôt	(380 325 866,00)	14 682 690,00	33 968 808,00	119 481 905,00
impôts exigibles sur résultats ordinaires			(29 417 196,00)	(35 703 418,00)
impôts différés sur résultats ordinaires	(207 357,00)	(9 247 016,00)	(17 431 358,00)	
résultat net des activités ordinaires	(380 533 223,00)	5 435 674,00	21 982 970,00	83 778 487,00
produits extraordinaires				
charges extraordinaires				
résultat extraordinaire				
résultat net de l'exercice	(380 533 223,00)	5 435 674,00	21 982 970,00	83 778 487,00

Source : Département comptabilité de l'entreprise.

1-2- La collecte de la documentation

La détermination du seuil de signification est une étape importante dans la mission d'audit. En effet, son niveau conditionne la nature, le calendrier et l'étendue des tests substantifs qui seront mis en œuvre par l'auditeur. Elle doit être faite dans le cadre des normes internationales d'audit de l'IFAC et plus particulièrement la norme d'audit ISA 320, relative au caractère significatif lors de la planification de la réalisation d'un audit.

Selon la norme ISA 200, le résultat courant avant impôts constitue généralement le critère le plus important pour la prise de décision des utilisateurs externes des états financiers. Lorsque le résultat courant avant impôts constitue un critère approprié de mesure du seuil de signification, nous prenons 1% à 3% du résultat ordinaire avant impôt, avec comme principe

que les ajustements inférieurs à 3% sont le plus souvent non significatif (le risque d'erreur est négligeable concernant les ajustements inférieur à 3%).

Si la société réalise un résultat proche de zéro ou qui varie entre bénéfice et perte d'une année à l'autre, le résultat ordinaire avant impôts peut ne pas être le meilleur critère de détermination du seuil de signification. 0,5% à 1% des ventes peut être une meilleure méthode de détermination du seuil de signification dans de telles situations.

Si le résultat ordinaire avant impôts n'est pas un critère pertinent pour déterminer le seuil de signification, par exemple, parce que les résultats d'exploitation ont été si mauvais que la liquidité et la solvabilité sont devenues un problème majeur¹, il peut être alors plus judicieux de calculer le seuil de signification en fonction de la situation financière. 1% des capitaux propres peut être un point de départ approprié. Lorsque les capitaux propres diminuent et tendent vers zéro, leur utilité en tant que critère de détermination du seuil de signification diminue également, au même titre que celle du résultat net en situation proche de l'équilibre. Dans de telles circonstances, nous pouvons envisager l'utilisation d'un faible pourcentage du total de l'actif, si cela nous semble approprié.

1-3- L'identification et l'évaluation des choix possibles

Les informations recueillies sur la société et son secteur d'activité permettent d'estimer le risque d'audit à un niveau élevé. En effet, le secteur d'activité est fortement concurrentiel et influencé par l'innovation technologique.

Le seuil de signification est inversement proportionnel au risque d'audit. Puisque le risque d'audit est estimé à un niveau élevé, le taux de référence sera la borne inférieure des fourchettes ou des intervalles généralement admises. Nous voulons tester la variation du seuil de signification selon chaque critère en utilisant les taux désignés dans la norme ISA 200 et en trouvant le critère dont sa variation est non significative.

Le tableau des différentes solutions possibles se présente comme suit :

Base	Taux	Exercices			
		2012	2011	2010	2009
Résultat ordinaire (entre 1% et 3%)	1%	(3 803 258,66)	146 826,9	(339 688,08)	1194819,05
Chiffre d'affaires (entre 0,5% et 1%)	0,50%	4 862 470,3	6 386 857,185	8 241 074,13	7 484 135,025
Capitaux propres (entre 1% et 2%)	1%	8 684 358,08	12 330 103,02	12 332 046,29	12 475 826,1
Actif total (entre 0,5% et 1%)	0,50%	10 747 756,71	11 354 091,44	12 318 203,41	11 981 692,78

Pour faciliter l'analyse, nous synthétisons le tableau précédant comme suit :

(Les montants en milliers de dinars)

Base	Taux	Exercices			
		2012	2011	2010	2009
Résultat ordinaire (entre 1% et 3%)	1%	(3803)	146	339	1 194
Chiffre d'affaires (entre 0,5% et 1%)	0,50%	4 862	6 386	8 241	7 484
Capitaux propres (entre 1% et 2%)	1%	8 684	12 330	12 332	12 475
Actif total (entre 0,5% et 1%)	0,50%	10 747	11 354	12 318	11 981

¹ Karim AMOUS, *Le jugement professionnel des missions liées aux états financiers*, mémoire d'expertise comptable, 2004, page 53.

Le bénéfice constitue en principe la préoccupation principale des actionnaires. Toutefois, dans le cas de l'entreprise HYDRO-TRAITEMENT, la base de référence correspondant au résultat ordinaire avant impôt n'est pas une base appropriée. En effet, les résultats varient entre bénéfice et perte et varient de façon significative d'une année à l'autre. Les variations des seuils, calculés sur la base du résultat ordinaire, se détaillent comme suit :

Base	Taux	Exercices				Moyenne
		2012	2011	2010	2009	
Résultat ordinaire (entre 1% et 3%)	1%	(3803)	146	339	1 194	(531)
Variation		616%	(127%)	(164%)	(325%)	

La base de référence correspondant au chiffre d'affaires fournit un seuil de signification moyen de 6743,25 kilos dinars. Les variations des seuils correspondants à la base du chiffre d'affaires se présentent comme suit :

Base	Taux	Exercices				moyenne
		2012	2011	2010	2009	
Chiffre d'affaires (entre 0,5% et 1%)	0,50%	4 862	6 386	8 241	7 484	6 743,25
Variation		(28%)	(5%)	22%	11%	

La variation des seuils basés sur le critère du chiffre d'affaires paraît assez élevée. Elle varie de (28%) à 22%. Les montants de ces seuils sont élevés puisque le risque d'audit est estimé à un niveau élevé.

La base de référence correspondant aux capitaux propres fournit un seuil de signification moyen de 11455.25 kilos dinars. Les variations des seuils correspondants à la base des capitaux propres varient comme suit :

Base	Taux	Exercices				moyenne
		2012	2011	2010	2009	
Capitaux propres (entre 1% et 2%)	1%	8 684	12 330	12 332	12 475	11 455,25
Variation		(24%)	8%	8%	9%	

La variation des seuils basés sur le critère des capitaux propres paraît un peu élevée. Elle varie de (24%) à 9%. Les montants de ces seuils sont élevés puisque le risque d'audit est estimé à un niveau élevé.

Les seuils calculés sur la base de l'actif total se détaillent comme suit :

Base	Taux	Exercices				moyenne
		2012	2011	2010	2009	
Actif total (entre 0,5% et 1%)	0,50%	10 747	11 354	12 318	11 981	11 600
Variation		(7%)	(2%)	6%	3%	

La variation des seuils basés sur le critère de l'actif total n'est pas significative. Il fournit un seuil de signification moyen de 11600KDA et une variation entre (7%) et 6%.

La détermination du seuil de signification affecte l'audit puisqu'elle détermine l'étendue des tests substantifs. Cependant, il faut tenir compte des attentes des utilisateurs des états financiers. Les actionnaires, sont en principe, intéressés par le résultat. Leur préoccupation concerne alors l'actif total puisque les résultats sont instables et varient entre bénéfice et perte. Par ailleurs, les seuils de signification calculés sur la base des critères, autres que celui de l'actif total, varient de façon significative.

Les variations des seuils de signification calculés se résument dans le tableau suivant :

Tableau n°8 : variation des seuils de signification

Base	Taux	Exercices			
		2012	2011	2010	2009
Résultat ordinaire	1%	616%	(127%)	(164%)	(325%)
Chiffre d'affaires	0,50%	(28%)	(5%)	22%	11%
Capitaux propres	1%	(24%)	8%	8%	9%
Actif total	0,50%	(7%)	(2%)	6%	3%

Source : établi par l'étudiante.

Le seuil de signification calculé sur la base de l'actif total ne varie pas de façon significative par rapport aux autres critères.

1-4- La formulation des conclusions

Les données utilisées pour déterminer le seuil de signification sont issues des états financiers de l'entreprise HYDRO-TRAITEMENT de 2009 au 2012, tels qu'ils ont été certifiés par le commissaire aux comptes.

Le seuil de signification retenu, qui servira pour la détermination des comptes significatifs et l'étendue des tests substantifs, s'élève à 11600 kilos dinars. Il correspond au seuil le plus bas et qui ne varie pas de façon significative d'une année à l'autre. La détermination du seuil de signification permet de déterminer l'erreur tolérable.

Nous avons choisi l'actif total comme base de référence pour le seuil de signification. Ce choix est expliqué par ce qui suit :

- Le secteur d'activité de l'entreprise HYDRO-TRAITEMENT est fortement concurrentiel et influencé par l'innovation technologique. Elle présente un risque d'audit élevé.
- Le niveau du seuil de signification est inversement proportionnel au risque d'audit. Ainsi, le taux de référence du seuil de signification choisi sera la limite inférieure de la fourchette généralement utilisée.

Nous pouvons conclure ce qui suit :

- Un niveau élevé du risque d'audit (mission ardue), donc l'auditeur doit avoir une grande vigilance.
- L'actif total comme base du seuil de signification.
- Le taux le plus bas de la fourchette généralement utilisée, soit 0.5%.
- Le montant du seuil de signification, qui servira pour la détermination de l'étendue des tests substantifs, de 11600 KDA.

2- L'estimation d'une provision

Dans le cadre de l'audit de la société, nous avons constaté qu'il y'a plusieurs provisions constituées. Nous voulons étudier et analysez l'estimation de l'une de ces provisions, donc nous avons suivi la démarche d'audit suivante :

- La description du problème posé ;
- La collecte de la documentation ;
- L'identification et l'évaluation des solutions ;
- La formulation des conclusions.

2-1- La description du problème posé

Pour cette partie, nous avons choisi d'étudier la nature des provisions constituées pour perte de valeur éventuelle à terminaison de contrats, comme il existe un écart important entre l'évaluation de cette dernière par le service commerciale et l'estimation du commissaire aux comptes. Les questions qui se posent sont alors les suivantes :

- Faut-il comptabiliser une provision pour perte de valeur éventuelle à terminaison de contrats?
- Quelle base doit-on retenir pour estimer cette provision ?
- Quel est le montant de la provision à comptabiliser ?

Ces provisions sont comptabilisées si des situations critiques ou perte de valeur dans des conditions bien déterminées sont apparues. Parmi les provisions constituées en 2012 et qui s'étalent en 2013 et 2014, nous choisissons ce qui suit :

- STEP ZERALDA : problème d'expropriation, qui a engendré un changement du site (arrêt discontinus pendant deux ans).
- STEP RELIZANE : découvert de mauvais sol à 20 mètres a nécessité le recours à une méthode internationale de substitution du sol (arrêt pendant 18mois).
- STEP BOUSAADA et STEP AIN TEMOUCHENTE : perte de valeur suite aux problèmes rencontrés au moment de l'exploitation.

Donc, il a été indispensable de constitué des provisions sur ces charges.

2-2- La collecte de la documentation

L'audit des provisions pour charges sur perte de valeur se fait dans le cadre des normes internationales d'audit et plus particulièrement la norme ISA 540, relative à l'audit des estimations comptables.

2-3- L'identification et l'évaluation des solutions possibles

Lors de l'évaluation d'une estimation de ces provisions, il n'y pas de bonnes ou de mauvaises réponses tranchées, mais plutôt une fourchette de réponses jugée professionnellement raisonnable. Lorsque la perte est probable et que son montant peut être estimé de façon fiable, la provision doit être comptabilisée.

Les états des calculs de la perte de valeur sur les projets (reste à réaliser) au 31/12/2012 :

Montant en KDA

	ZERALDA	AIN TEMOUCHENTE	BOUSAADA	RELIZANE
Montant HT	518 501	618 000	1 256 711	537 948
Réalisation fin 2012	33 394	506 502	692 754	15 595
Reste à réaliser 2013	150 000	37 173	359 790	289 158
Reste à réaliser 2014	335 107	74 325	204 167	233 195
Cout prévisible sur 2013	138 889	34 419	333 139	267 739
Cout prévisible sur 2014	341 946	75 842	208 334	237 954
Ecart sur 2013	11 111	2 754	26 651	21 419
Ecart sur 2014	(6 839)	(1 517)	(4 167)	(4 759)

Source : Département comptabilité de l'entreprise.

Les couts prévisibles par rapport au reste à réaliser se sont des informations données par le département comptabilité et finance et le service commercial.

Les utilisateurs des états financiers sont, en principe, intéressés par le niveau des résultats. Toutefois, puisque les résultats sont instables, ils sont préoccupés par le niveau du total d'actif. Ils insistent sur le respect de la réglementation comptable et fiscale. L'objectif principal de l'audit des états financiers est de s'assurer de la régularité, de la sincérité et de la représentation fidèle des états financiers. Cet objectif fait que les dispositions fiscales ne sont pas les seules à prendre en considération.

Après vérification de la régularité, la sincérité et la fidélité de ces provisions par la certification du commissaire aux comptes, nous avons constaté que le commissaire aux comptes a jugé que le montant total des provisions pour perte sur valeur des terminaisons de contrats est sous-estimé par rapport au montant désigné par l'entreprise qui est de 17,3 MDA. Selon le CAC "Nos estimations s'agissant de la perte probable sur les contrats en cours étalés sur les années 2013 et 2014, s'élèvent à 93MDA (plus que 530% de différence). Nos calculs ont été faits sur la base des données de l'exercice 2012, (chiffre d'affaire, fournitures, frais de personnel et amortissements) partant du fait que l'entreprise ne dispose pas de comptabilité analytique et n'a pas mis à notre disposition des éléments fiables précis en matière de détermination des couts de réalisation de ses prestations et travaux."

2-4- La formulation des conclusions

Les données utilisées sont les données comptables qui sont conformes avec celles fournies par les pièces justificatives du département comptabilité et finance. Quant aux hypothèses retenues, elles ont été fournies par le service contrôle de gestion. Ces hypothèses concernent les coûts prévisibles pour le reste à réaliser de ces projets. La provision pour perte sur valeur est de 17.3MDA. Le jugement du CAC concernant le montant total de la provision n'a pas été retenu, car ce dernier ne serait pas fondé sur des justifications raisonnables ou des estimations fiables. L'année 2012, retenue comme référent avec des résultats déficitaires, peut-elle réellement aboutir à la surévaluation de la provision ? Donc la solution retenue par l'entreprise à partir des écarts dégagés entre les restes à réaliser et coûts prévisibles par le service contrôle de gestion a abouti à retenir au préalable les 17.3MDA. Toutefois, les informations, considérées comme confidentielle, ne m'ont pas permis d'infirmer ou d'affirmer cette décision retenue par l'entreprise en question.

Au cours de la réunion avec l'équipe d'audit interne, le problème de comptabilisation et d'estimation du montant de la provision a été avalisé :

- ✓ La nécessité de comptabiliser une provision pour perte éventuelle à terminaison de contrats avec le montant déterminé par la DFC.
- ✓ Refus de la recommandation du CAC.
- ✓ Le montant global de la provision de 17.3MDA a été retenu. (les éléments d'appréciation inhérents à cette décision ne peuvent être confirmés vu la confidentialité liée au caractère de cette information)

3- Intervention d'un expert comptable

Au cours de l'exercice 2013, le commissaire aux comptes de l'entreprise Hydro-Traitement a enregistré une réserve concernant le chiffre d'affaires, qui est selon lui surestimé. Pour analyser ce point, nous suivons la démarche suivante :

- La description du problème posé ;
- La collecte de la documentation ;
- L'identification et l'évaluation des solutions ;
- La formulation des conclusions.

3-1- La description du problème posé

Du point de vue du CAC, le chiffre d'affaires a enregistré, à tort, des factures établies en remplacement de l'annulation des factures en 2012. En revanche, les factures d'avoir (annulations) ont été enregistrées au débit des comptes « 11 Report à nouveau » et « 133 impôt différé actif ». Le chiffre d'affaires de l'exercice ne devrait s'élever qu'à un montant de 1.117.079.803DA contre 1.334.615.544DA. Donc le conseil d'administration voulait s'assurer de cette réserve en faisant appel à un expert comptable et en posant la problématique suivante :

- Quel est le montant exact du chiffre d'affaires réalisé en 2013 ?

3-2- La collecte de la documentation

Pour s'assurer de cette réserve, l'expert comptable a effectué un ensemble de travaux afin de collecter les informations nécessaires :

- Constater le respect de la procédure des charges et produits selon le SCF.
- Vérifier la constitution des pièces sur la comptabilisation de chiffre d'affaires.
- Reconstituer le chiffre d'affaires de l'exercice 2013.
- Vérification des consommations de l'exercice.
- Constatation des services.
- Prise en charge des frais du personnel.
- Reconstitution de la rubrique « impôt et taxes », tout en prenant en considération la taxe sur la formation et l'apprentissage et le nouveau montant de la TAP (car le chiffre d'affaires a augmenté).
- Amortissements et provisions : en ce qui concerne les amortissements, l'expert comptable a pris la dotation de l'exercice 2012 et a calculé les amortissements, et les acquisitions de l'exercice 2013 en moyenne de (9/12). Pour la provision de départ en retraite, il a calculé sur la base d'un effectif de 439 permanents, la base de calcul des taux de probabilité a été sur 5 ans. Pour la probabilité du Turn over et l'espérance de vie, il a calculé sur un taux de 95% (un taux maximum préconisé par les normes) en plus d'un taux de capitalisation de 7% et un taux d'actualisation de 3,75% (donné par l'entreprise). Le turn over est de 92,45% et l'espérance de vie est de 94,80%.

3-3- Identification et évaluation de la solution

En 2013, l'entreprise Hydro-Traitement a réalisé un chiffre d'affaire d'un montant s'élève à 1.134.009.288,93 DA soit une évaluation 17% par rapport à l'exercice 2012.

Cette évolution peut être expliquée par le tableau suivant :

N° de compte	Désignation	Montant
700010	Ventes de marchandises	273.000,00
704010	Travaux-stations de traitement	112.884.498,35
704012	Travaux de traitement, dessalement, déminéralisation	886.802.946,58
704014	Travaux stations d'assainissement	124.148.094,05
704018	Travaux autres travaux et réalisation	15.574.554,81
709000	Rabais, remises, ristournes accordés	(5.673.804,86)
	Total	1.134.009.288,93

Source : rapport de l'expert comptable.

Il est noté que l'entreprise Hydro-Traitement a constaté au 31/12/2012 une partie du chiffre d'affaires d'un montant de 152.549.091,82DA, représentant des factures à établir, la ventilation de ce montant présenté par le tableau suivant :

Tableau n°9 : ventilation du chiffre d'affaires.

Date	N° pièce	Désignation	Montant
Déc.12	99005	STEP Taniet el Had	35.379.214,06
Déc.12	99008	STEP Bejaia	24.734.513,90
Déc.12	99004	STEP Azzefoun	15.474.735,30
Déc.12	99006	STEP Tizirt	13.431.409,94
Déc.12	99006	STEP Tizirt	5.174.3385, 00
Déc.12	99003	STEP Ain temouchent	31.030.930,32
Déc.12	99009	STEP Bousaada	13.769.953,90
Déc.12	99002	STEP Tonic	12.453.500,00
Déc.12	99007	Station Ghelizane	1.100.449,40
		Solde au 31/12/2012	152.549.091,40

Source : rapport de l'expert comptable.

Pour la partie du chiffre d'affaires constaté en 2012 et annulé en 2013, l'entreprise Hydro-Traitement a constaté l'écriture de la manière suivante :

N°compte		Désignation	Montant débit	Montant crédit
Débiteur	créditeur			
704012		Travaux de traitement, dessalement, déminéralisation	X	
	418003	Factures à établir		X
448100		Etat, charges à payer	X	
	642010	TAP		X

L'écriture comptable du 2012 (écriture globale), est présentée comme suit :

N°compte		Désignation	Montant débit	Montant crédit
Débit	créditeur			
418003		Facture à établir	X	
	704012	Travaux de traitement, dessalement		X
642010		TAP	X	
	448100	Etat, charges à payer		X

Or, pour le SCF interdit d'annuler les charges ou produits de cette façon, et le SCF prévoit dans son article :

138-4 « L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou correction d'erreur, doit être présenté comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués). Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

L'écriture doit être passée de la manière suivante¹ :

N°compte		Désignation	Montant débit	Montant crédit
Débit	créditeur			
115		Travaux de traitement, dessalement	X	
	418003	Factures à établir		X
448100		Etat, charges à payer	X	
	115	TAP		X

L'expert comptable a proposé le compte 115720 pour l'annulation du chiffre d'affaires, et le compte 115620 pour l'annulation de la TAP.

3-4- Formulation de la conclusion

A travers cette mission d'expertise, le chiffre d'affaires a été reconstitué d'un montant de 1.425.922.406,73 DA, à cause des méthodes utilisées au niveau de l'entreprise sur l'annulation des produits antérieurs. Au cours de cette mission, il a été constaté des différences entre les matières premières en stock et les consommations (absence de symétrie), et cette différence a été prise en charge. Ainsi, il a été constaté que les impôts et taxes prises en charge d'autres éléments n'ont pas été comptabilisé et les provisions, surtout qui pour celle qui concerne l'indemnité de départ en retraite, a été calculé sur les statistiques des mouvements du personnel de cinq années.

¹ Rapport de l'expert comptable.

4- Appréciation du comportement a posteriori

Les études des cas, illustrant le processus du jugement professionnel, montrent que nous avons respecté les cinq étapes d'un processus de prise de décision à savoir :

- La description du problème posé.
- La collecte de la documentation.
- La détermination et l'identification des solutions possibles.
- La formulation des conclusions.

Ces étapes ne sont pas nécessairement suivies à la lettre ni documentées en détail, toutefois, elles n'en sont pas moins présentes.

La prise de décision, que ce soit en matière de détermination du seuil de signification pour la programmation des tests substantifs, d'estimations de provisions pour perte éventuelles ou de détermination du chiffre d'affaires, a montré qu'elle comporte des jugements intermédiaires.

Quant aux facteurs déterminants d'un jugement professionnel, à savoir la détermination d'une solution avec exactitude ou à défaut la recherche d'un consensus, et l'aptitude de l'auditeur à démontrer sa logique et sa diligence, les études de cas montrent qu'en matière de :

- Seuil de signification : l'auditeur a obtenu un consensus concernant le taux et la base de référence du seuil de signification. Pour ce faire, il a démontré la logique du jugement effectué et documenté les diligences mises en œuvre.
- Provisions pour perte éventuelle : l'auditeur a démontré l'obligation de la constatation de la provision, en application des principes comptables, et déterminé son montant avec exactitude.
- Chiffre d'affaires : l'expert comptable a démontré l'obligation de la reconstitution du chiffre d'affaires en se référant à des articles du SCF.

Mais la question qui se pose ici : le respect de la démarche du processus du jugement professionnel donne-t-il le sentiment d'une assurance raisonnable qu'il s'agit d'un bon jugement ?

Section 03 : Les perspectives liées à l'audit externe

Partant de l'idée que ces dernières années les jeunes étudiants sont plus convergents vers la profession libérale des CAC et les experts comptables, et que d'après leurs attentes et motivations, nous pouvons approcher les perspectives de cette profession en Algérie à l'avenir, nous avons tenté d'analyser et d'étudier leurs attentes et motivations en audit externe, afin de contribuer à améliorer leurs jugements à la fois ; sur le plan de la qualité de la formation ; et de la profession, à partir de certaines propositions et recommandations.

1- Objectifs et méthodologie de la recherche

Ce questionnaire vise à étudier et analyser les attentes et les motivations des étudiants de l'ESC en audit externe (expertise comptable/CAC), à partir les interrogations suivantes :

- Pour quelles raisons les jeunes suivent-ils des études menant vers l'expertise-comptable et commissariat aux comptes ?
- Comment vivent-ils ce cursus s'ils vont l'entreprendre ?
- Quelle image ces jeunes ont-ils de cette profession libérale ?
- Et qu'attendent de ce métier, ceux qui sont tentés de l'adopter à l'issue de leurs études ?

Ce questionnaire, inspiré d'une étude déjà réalisée dans le marché Français, et vu le contexte dans lequel évolue l'entreprise algérienne, a été un facteur déclenchant de notre enquête.

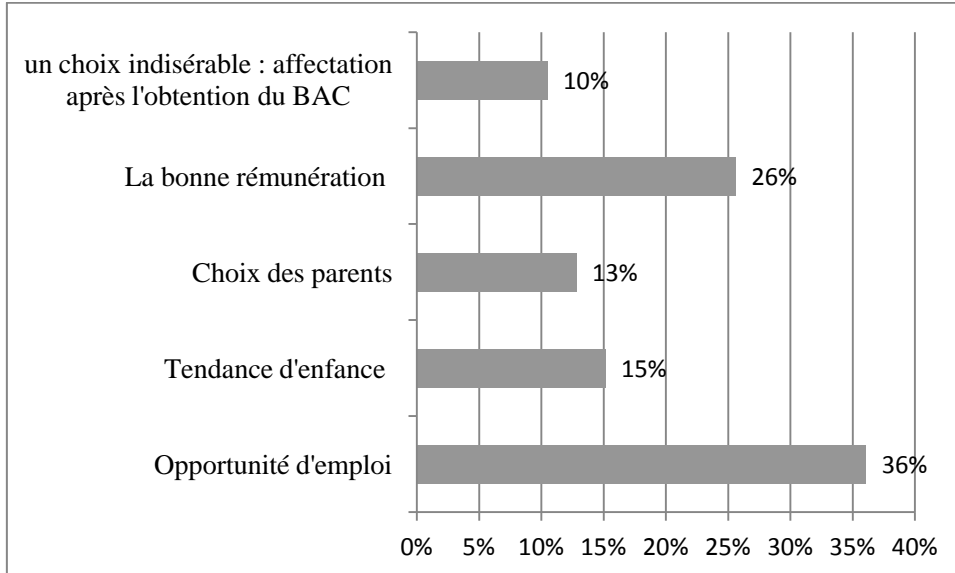
Nous avons reçu les réponses des étudiants suites aux questionnaires distribués au sein de l'École Supérieure de Commerce et même, par le questionnaire distribués en ligne via Gmail depuis le 12 Avril 2015 jusqu'au 20/04/2015. Les réponses ont été traitées par EXCEL pour effectuer les statistiques.

La population de l'enquête est les étudiants de l'École Supérieure de Commerce spécialisé en comptabilité et finance et contrôle de gestion (troisième et deuxième année), qui est de 175 étudiants, mais l'échantillon n'est que les étudiants de troisième année de la population, qui est de 86 étudiants dont 58 femmes et 28 hommes âgés entre 22 ans et 24 ans.

2- Résultats de l'enquête

2-1- Comment les étudiants en comptable/contrôle perçoivent ce cursus ?

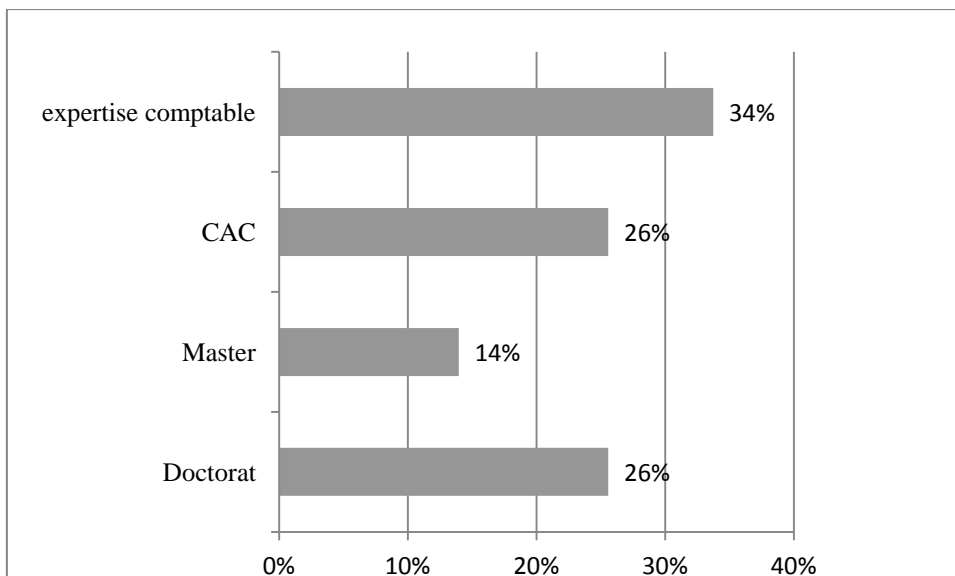
➤ **Un choix d'études motivé par la probabilité augmentée d'embauche**



Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

Comment les jeunes, qui suivent actuellement des études menant vers l'expertise comptable et audit, ont-ils eu l'idée de suivre cette voie ? Pour la majorité d'entre eux (36%), l'un des facteurs déclencheurs a été l'opportunité d'emploi (éviter le chômage), donc les étudiants sont vraiment conscients de l'importance accordée à cette profession libérale (audit externe). Pour 26%, le choix est motivé par la bonne rémunération de ce métier. Pour les autres, le choix de suivre des études en comptabilité/audit n'était qu'une tendance d'enfance : 15%, ou ce n'était qu'un choix des parents : 13% ou bien le choix de suivre ces études n'était qu'une affectation obligatoire après l'obtention du BAC 10%.

➤ **Des jeunes désireux de décrocher des diplômes supérieurs**



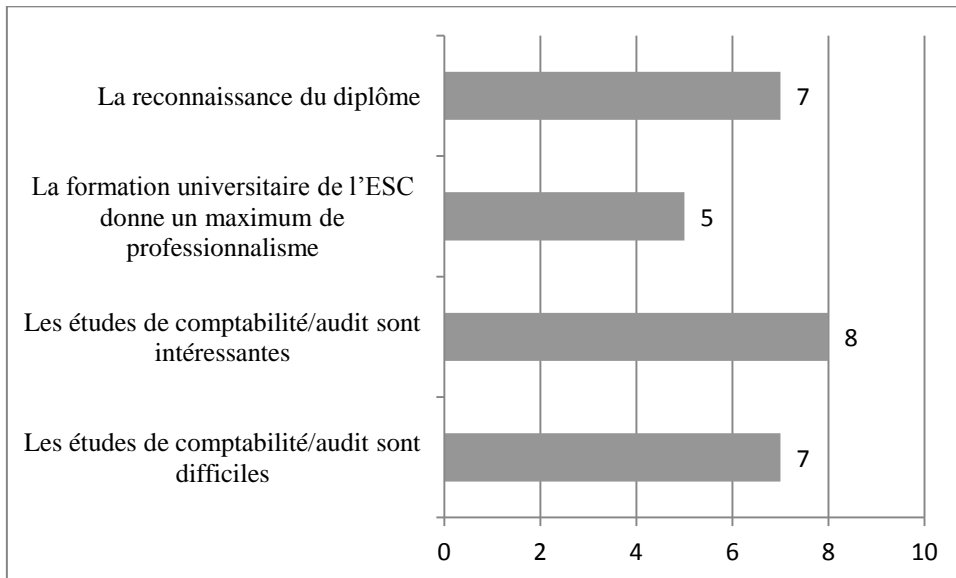
Les répondants à notre enquête manifestent un fort désir de poursuivre leurs études de comptabilité jusqu'à un stade très avancé :

- Seulement 14% des étudiants comptent s'arrêter au niveau du Master (BAC + 5).
- 26% d'entre eux souhaitent continuer jusqu'au doctorat.
- 60% d'entre eux souhaitent continuer des études supérieures en audit externe (34% comme expert comptable et 26% comme CAC).

Cette profession connaîtra au futur un nombre important de nouveaux entrants.

➤ **Une image très positive des études d'expertise comptable / audit**

Que pensez-vous des affirmations suivantes ? Donnez à chaque affirmation une note comprise entre 0 et 10 : la note 0 veut dire : Non, pas du tout, et la note 10 : Oui, tout à fait.



Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

Sondés sur leur vision du cursus dans lequel ils se sont engagés, les jeunes s'accordent, dans l'ensemble, que les études de comptabilité / contrôle à la fois difficiles... et intéressantes, mais ça n'empêchent pas de dire, selon les étudiants, qu'il subsiste une insuffisance de leurs formations dans le cursus universitaires, qui constitue un obstacle pour accéder facilement à cette spécialité en terme de professionnalisme.

Aux yeux des sondés, la reconnaissance du diplôme de l'ESC par l'État, ainsi que la valeur accordée à ces diplômes par les cabinets d'expertise-comptable et par les entreprises, constituent de gros avantages sur le marché du travail.

➤ Des attirances partagées entre carrière en cabinet d'audit externe et carrière en entreprise

Les étudiants ont ensuite été questionnés sur les parcours professionnels qui les tenteraient à l'issue de leurs études.

Cinq parcours professionnels leur étaient proposés, avec la possibilité d'en choisir plusieurs :

- Travailler en entreprise dans une direction comptable ou financière.
- Travailler comme collaborateur dans un cabinet d'expertise-comptable et d'audit.
- Travailler comme associé dans un cabinet d'expertise-comptable et d'audit.
- Travailler comme expert-comptable à mon compte.
- Autre parcours, à préciser.

L'analyse des réponses fait apparaître les résultats suivants :

- ✓ 37% des étudiants sont exclusivement attirés par une carrière en cabinet d'expertise-comptable et d'audit, en tant que collaborateurs ou associés de cabinets existants, ou comme experts-comptables installés à leur compte.
- ✓ 24% sont tentés à la fois par un travail en cabinet d'expertise-comptable et d'audit, et par un travail dans une direction comptable ou financière en entreprise.
- ✓ 21% sont exclusivement attirés par un travail au sein d'une direction comptable ou financière en entreprise.
- ✓ 6% des étudiants visent d'autres parcours professionnels (enseignement, travailler dans le secteur public...).

Donc, la majorité des étudiants sont sensibilisés aux métiers de l'audit externe....

2-2- Comment les étudiants perçoivent les métiers de l'expertise-comptable et de l'audit

➤ Des professions chronophages et stressantes

Que pensez-vous des affirmations suivantes ?

- Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes, on doit travailler 50 heures certaines semaines :

- 74,42% des étudiants sont d'accord.

- 25,58% des étudiants ne sont pas d'accord.

- Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes CAC, on a beaucoup de vacances :

- 96,6% des étudiants ne sont pas d'accord.

- 3,4% des étudiants sont d'accord.

- Les métiers de l'expertise comptable/commissariat aux comptes sont peu stressants :

- 86% des étudiants ne sont pas d'accord.

- 14% des étudiants sont d'accord.

Les étudiants estiment que l'audit externe est une profession à un rythme élevé et une pression intense. Donc, les étudiants n'ayant pas une forte capacité du travail et de résistance à la pression, même s'ils ont de bonnes compétences techniques, ont intérêt à bien réfléchir avant de s'engager dans cette voie. Ce qui en fera de bons professionnels, qui peuvent constituer un jugement professionnel, c'est leur capacité d'adaptation à toutes les situations.

➤ **Des métiers où l'on ne s'ennuie jamais**

- Dans l'expertise comptable/audit, on traite avec des clients intéressants :
 - 62,8% des étudiants sont d'accord.
 - 37,2% des étudiants ne sont pas d'accord.
- Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes, on passe son temps devant un écran à brasser des chiffres :
 - 90,7% des étudiants sont d'accord.
 - 9,3% des étudiants ne sont pas d'accord.

La majorité des étudiants interrogés supposent qu'il existe une forte routine dans cette profession (90,7%) même si une partie importante des clients soit relativement intéressante (62,8%).

➤ **Une profession anti chômage**

- Dans l'expertise comptable/CAC, il n'y a pas de chômage :
 - 89,54% des étudiants sont d'accord.
 - 10,46% des étudiants ne sont pas d'accord.
- Après avoir travaillé en expertise comptable/CAC, on peut se reconverter dans de nombreux autres métiers :
 - 55,82% des étudiants ne sont pas d'accord.
 - 44,18% des étudiants sont d'accord.

Selon ces résultats, les étudiants trouvent que cette profession donne plus d'opportunité d'emploi, surtout dans la tendance actuelle de la relance de la production après les chutes brutales de la rente pétrolière. Mais l'inquiétude des étudiants (55,82%), s'articule sur l'impossibilité de se convertir à un autre métier, même si 44,18% trouve que c'est possible. Cette inquiétude s'explique par la formation initiale qui a considéré l'étudiant comme un produit et non pas comme un chercheur.....

➤ **Une bonne rémunération**

- Dans l'expertise comptable/CAC, on gagne vraiment bien sa vie :
 - 81,4% des étudiants sont d'accord.
 - 18,6% des étudiants ne sont pas d'accord.

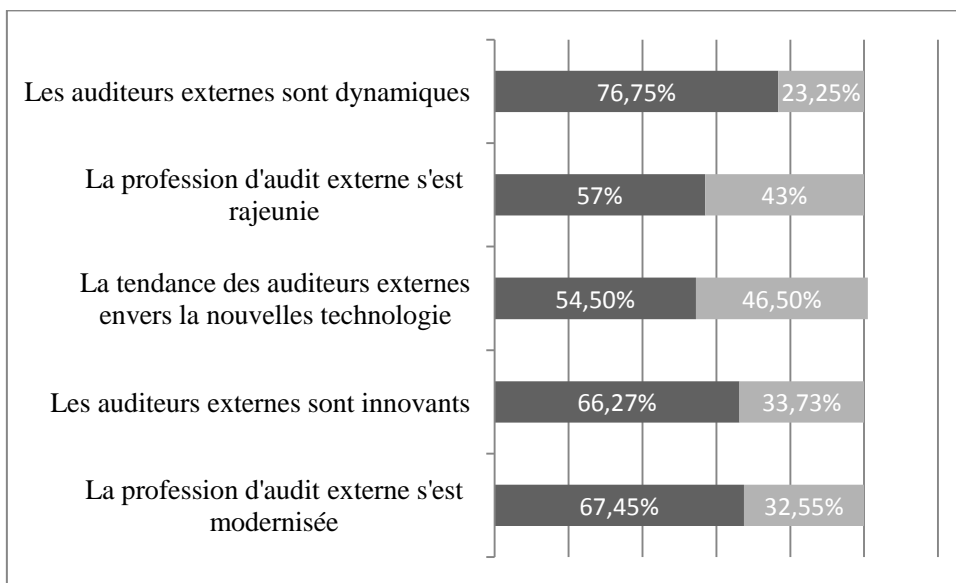
Une immense partie des étudiants (81,4%) sont attirés par cette profession de part, sa bonne rémunération qui lui assure une stabilité financière personnelle, et d'autre part réduira l'aspect subjectif dans les solutions apportées grâce au degré d'indépendance liées au jugement professionnel.

➤ **Une activité pas trop concurrentielle**

- Dans l'expertise comptable/CAC, la concurrence est moins rude que dans beaucoup d'autres métiers :
- 73,26% des étudiants sont d'accord.
- 26,74% des étudiants ne sont pas d'accord.

73,26% des étudiants estiment que cette profession n'est pas trop concurrentielle suite à l'évolution économique du pays avec l'apparition de nombreuses entreprises ; malgré cela l'ouverture au marché international exigera des compétences concurrentielles.

➤ **Les caractéristiques de la profession**



Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

Aux yeux des étudiants, l'audit externe est une profession qui s'est modernisé ces dernières années (67,45%). Plus que deux tiers des étudiants trouvent que les auditeurs sont innovants (66,27%), même dynamiques (76,75%), mais (46,5%) des étudiants trouvent que les auditeurs ne se sont pas confrontés aux nouvelles technologies (population formée sur le tas...). 57% des étudiants pensent que l'audit externe s'est rajeunie ces dernières années ce qui donnent un nouveau élan et esprit qualitatif à la profession.

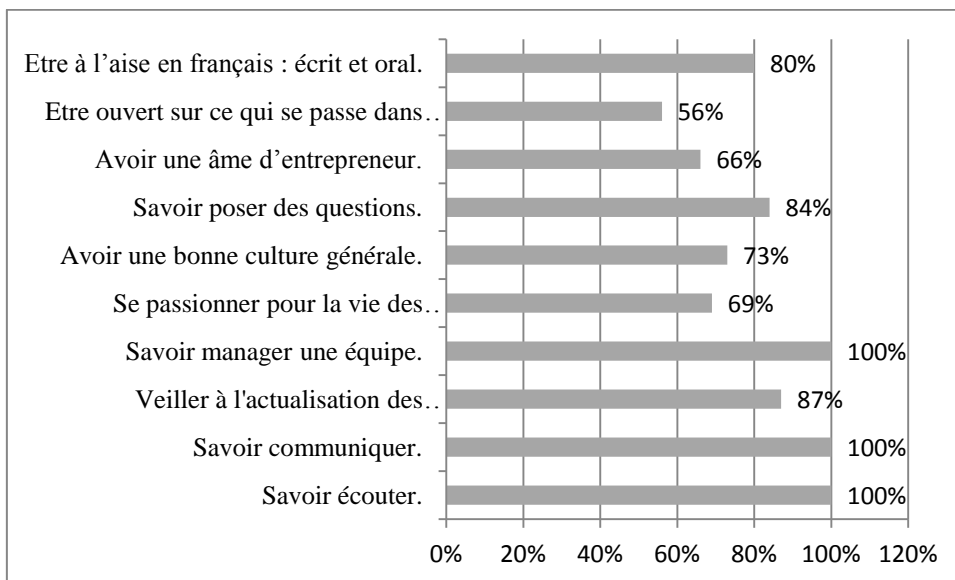
2-3- Les attentes et les motivations des futurs auditeurs externes

- Personnellement, êtes-vous tenté(e) par le métier d'expert-comptable/CAC ?
- 86,04% des étudiants sont tentés par l'audit externe.
- 13,96% des étudiants ne sont pas tentés par l'audit externe.

Pour la suite de notre enquête, nous allons se focaliser sur les étudiants qui sont tenté de devenir des futurs auditeurs externes afin de dégager des perspectives liées à l'avenir de cette profession.

➤ Les compétences indispensables pour les auditeurs externes

Les caractéristiques suivantes vous paraissent-elles importantes ou non pour bien exercer le métier d'expert-comptable/CAC aujourd'hui ?

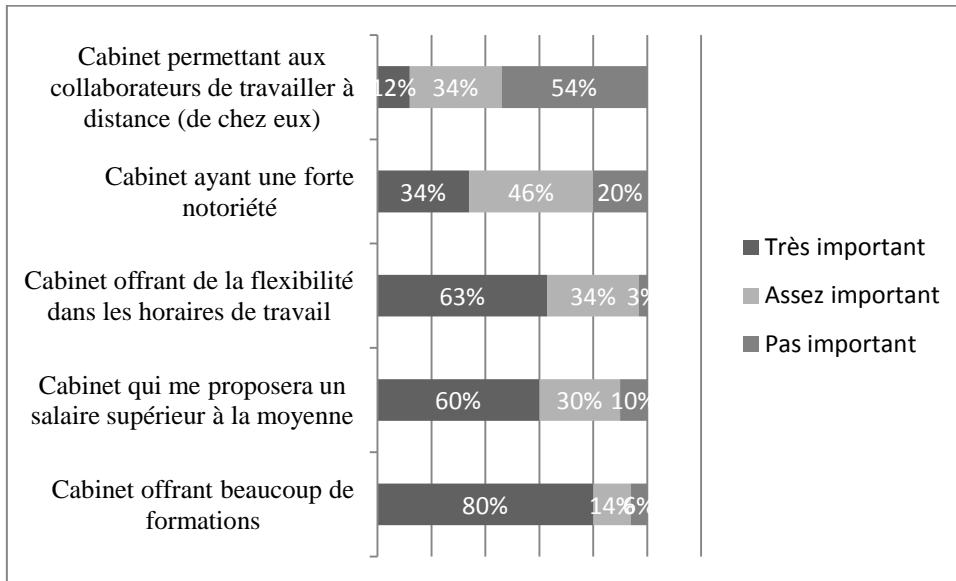


Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

La totalité des étudiants jugent qu'un auditeur externe doit obligatoirement savoir écouter, communiquer et manager une équipe (100%). Ils s'accordent une grande importance au recyclage des informations (veiller à l'actualisation des informations : 87%). En outre, d'autres compétences à savoir poser des questions, être à l'aise en langue, avoir une âme d'entrepreneur, avoir une bonne culture générale.....

➤ **Les attirances du travail dans un cabinet**

Dans la recherche de votre premier emploi en cabinet d'expertise-comptable et CAC, quelle importance accorderez-vous aux caractéristiques suivantes ?

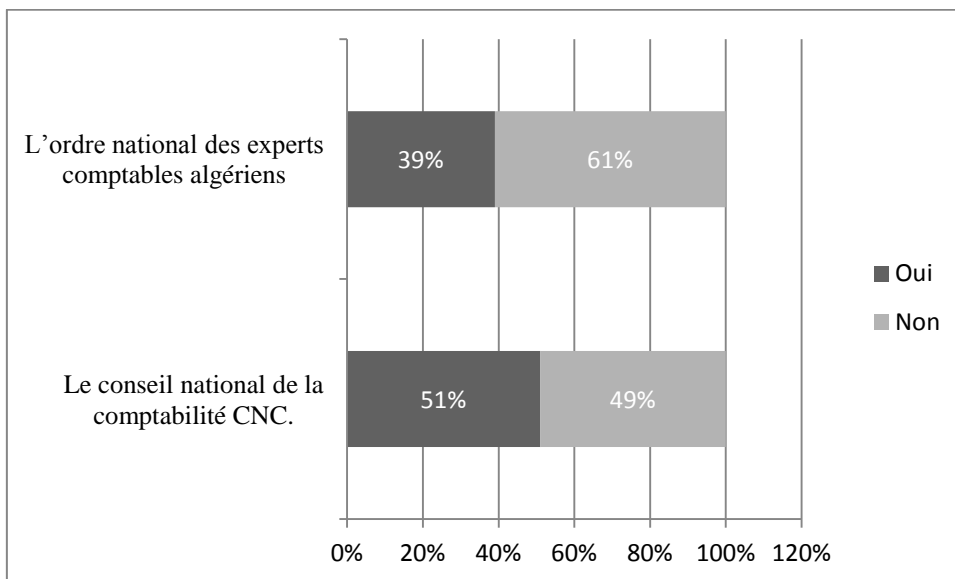


Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

Les étudiants sont plus attirés et donnent plus d'importance aux cabinets qui offrent beaucoup de formations, qui proposent une bonne rémunération et qui offrent la flexibilité dans les heures du travail. Mais le pourcentage (46), lié à la notoriété des cabinets, reste faible à cause des compétences exigées par ces derniers (expérience et qualité de la formation.....). Les cabinets qui offrent aux collaborateurs un travail à distance ne constituent pas une motivation aux étudiants à cause des risques élevés propres à la profession (possibilités engagées des erreurs, la responsabilité pénale.....).

➤ La réglementation de la profession

Suivez-vous, sur internet ou autres, les organismes suivants ?



Source : établi par l'étudiante sur la base des résultats.

Malheureusement, les étudiants ne suivent pas régulièrement le CNC ou le conseil d'ordre des experts comptables algériens (51% pour le CNC et 39% pour le conseil d'ordre), cela est dû au manque d'activité par ces conseils et la mauvaise utilisation de l'internet et les réseaux sociaux pour informer les étudiants de leurs actualités.

En suite, nous avons demandé aux étudiants si, le fait que l'expertise-comptable/CAC soit une profession réglementée fait-il partie de leurs motivations pour devenir expert-comptable/CAC ?

La totalité des étudiants (100%) ont répondu positivement sur cette question. Ils trouvent que le fait que l'audit externe soit règlementé est une condition indispensable. Donc, la dérèglementation de cette profession n'est recommandée par les étudiants.

➤ Les raisons du choix de cette profession

Pour finir, nous avons demandé aux étudiants tentés par cette profession libérale de répondre librement à la question ouverte : pour quelle(s) raison(s) ils ont envie de devenir expert-comptable/CAC ?

Des multitudes de réponses ont été enregistré, mais il existe certaines réponses communes entre les étudiants. Parmi les raisons importantes est que les étudiants sont conscients que cette profession est le métier d'avenir et ils anticipent que cette profession s'oriente vers une nouvelle tendance plus règlementée et aura un futur plus développé.

La bonne rémunération de ce métier, la sécurité d'emploi, avoir un statut dans la société et la confiance en soi, sont aussi les facteurs ou les raisons les plus motivants de cette profession, sans négligeant aussi que les auditeurs externes peuvent être leurs propres patrons.

3- Propositions et recommandations

Selon les résultats de l'enquête, l'esprit du jugement professionnel va prendre sa place dans l'audit externe à l'avenir. Mais cela ne peut être réalisé sans procéder à certaines actions correctives liées à la pratique de l'audit externe et même, la préparation des futurs auditeurs externes. Parmi les actions que nous avons jugées, à notre niveau, utiles :

- ✓ La bonne préparation des futurs auditeurs par l'amélioration des programmes universitaires et le rapprochement de ces concepts théoriques à la vie professionnelle pratique.
- ✓ Profiter de l'expérience des professionnels compétents pour intégrer la notion du professionnalisme dans les qualités des futurs auditeurs en programmant des formations.
- ✓ Veiller à la bonne application de la norme contrôle qualité, d'une façon rigoureuse, citée dans le premier chapitre.
- ✓ Planifier des actions de formations visant à mettre en valeur l'importance de l'actualisation continue des informations des auditeurs externes via des formations continues.
- ✓ Renforcer le rôle du CNC et le conseil d'ordre des experts comptable, qui doivent être plus actifs.
- ✓ Insister au respect du code de déontologie de cette profession.
- ✓ Mettre à jour la réglementation algérienne concernant le cadre légal de la pratique de cette profession.
- ✓ Problème du spécialisme : l'introduction dans le cursus universitaire d'une option spécialisée en audit, qui perfectionnera les étudiants au raisonnement du jugement professionnel à travers tous les aspects techniques et tangibles nécessaires.

Conclusion

D'après nos visites à l'entreprise Hydro-Traitement, et dans le but de développer notre recherche, nous avons constaté une grande défaillance dans les rapports du commissaire aux comptes.

La division de l'audit interne est bien structurée, dotée de moyens humains compétents et munie de procédures de travail claires et bien définies. Mais cette structure s'appuie généralement sur le travail présenté par les auditeurs externes : commissaires aux comptes et auditeurs consultants.

Les rapports du commissaire aux comptes sont très synthétisés, et il existe un modèle type qui se reproduit chaque année.

Les dirigeants de l'entreprise s'appuient, généralement, sur les rapports du commissaire aux comptes (des recommandations et des réserves) et sur des prestations des experts consultants.

En ce qui concerne l'analyse pratique s'étalant de 2009 à 2013, il est apparu des divergences suite aux réserves émises par le CAC, qui a estimé que les prévisions pour perte de valeur avancées par la division contrôle de gestion ne sont pas significatives ; Or ces derniers ne sont pas eux mêmes satisfaits des résultats dégagés par le CAC, aussi bien pour l'évaluation de la provision que pour celui du chiffre d'affaires. Concernant la provision, l'entreprise a pris elle-même la décision de l'évaluer ; Quant au chiffre d'affaires, les dirigeants de l'entreprise ont fait appel à un expert comptable pour lever cette ambiguïté. Ce dernier a remis en cause la réserve émise par le CAC concernant le chiffre d'affaires dû au non respect de la législation en vigueur.

La pratique de l'audit légal dans cette entreprise montre que cette dernière n'est pas toujours à la hauteur et peut présenter des écarts entre ce qui est prévu par la loi et la réglementation algérienne d'une part, et la réalité de cette profession dans les entreprises d'autre part.

En se basant sur les résultats de l'enquête réalisée dans ce chapitre, nous pouvons conclure que cette réalité peut être améliorée en s'investissant dans les futurs auditeurs externes à travers une formation continue et en s'inspirant de la réalité du terrain à travers les normes universelles.

Conclusion Générale

Conclusion générale

L'information comptable et financière joue un rôle crucial et fondamental dans la gouvernance des entreprises. Outre, le fait d'informer les investisseurs et autres partenaires sur la santé de l'organisation dans ses perspectives et ses principaux risques, permet de mesurer la performance managériale des entreprises. Dans cette vision, les auditeurs indépendants ont pour principale mission contrôler et attester la conformité de l'information comptable et financière par rapport à un référentiel normatif, sous l'hypothèse que les normes comptables appliquées garantissent une certaine qualité de l'information. Ce référentiel normatif, à travers les normes ISA, a déterminé la gouvernance d'entreprise comme finalité des missions de l'audit externe.

La littérature existante dans le domaine d'audit démontre une grande richesse en ce qui concerne l'importance de l'audit externe comme un instrument de prévention et de détection des irrégularités des procédures comptables dans la gouvernance d'entreprise. L'audit externe assure la crédibilité des informations financières en certifiant la régularité et la sincérité des états financiers, qui constitue la garantie des investisseurs et des porteurs de fonds.

En Algérie, les nouvelles contraintes survenues dans la politique économique à savoir l'économie de marché et son ouverture sur les marchés internationaux, les partenaires internationaux..., et les moyens mis en œuvre pour faire face à cette mondialisation, a amené nos institutions régulateurs à réviser les textes qui régissent la vie socioéconomique pour répondre aux exigences à l'international... Parmi ces textes, nous avons retenu ce qui intéresse principalement l'entreprise économique dans sa gestion et ses rapports avec l'environnement dans lequel elle évolue, dont les concepts de l'audit externe qui représentent un moyen de garantie pour assurer à la fois sa sécurité, sa stabilité et sa survie...

La pratique de l'audit externe en Algérie a bien évolué ces dernières décennies via des textes réglementaires promulgués et des organismes qui ont été créés afin de développer cette profession. Cette évolution n'est qu'une extension du développement mondial de cette profession et la normalisation d'audit. Avec l'ouverture du marché algérien à l'audit externe, plusieurs cabinets internationaux de cette profession ont s'implanté dans le pays.

L'audit externe est une profession trop risquée où la possibilité d'erreur s'avère trop élevée. Par conséquent, les missions sont ardues. Cependant, cette marge d'erreur peut être réduite par le respect des déterminants du bon jugement professionnel des auditeurs externes.

Dans le cadre de ce mémoire, nous avons tenté de répondre à notre problématique sur les réalités et les perspectives de l'audit externe et le jugement professionnel en Algérie, en présentant l'aspect théorique de l'audit externe et le jugement professionnel, pour en suite les comparer à leurs mises en application dans l'entreprise étudiée. Donc, notre principale contribution consiste à la détermination de l'importance de l'exercice du jugement professionnel dans une mission d'audit externe en Algérie, et des propositions concernant l'amélioration de cette pratique.

Notre recherche comporte trois chapitres. Dans le premier chapitre, nous avons tenté d'enrichir l'aspect théorique de l'audit externe, ce dernier, nous a conduit à identifier sa relation avec la gouvernance d'entreprise et le comité d'audit dans le cadre des normes internationales d'audit (ISA).

La qualité de l'audit externe est déterminée par le jugement professionnel de l'auditeur externe en respectant la réglementation, en réduisant sa part de subjectivité et en démontrant la logique de son jugement..... De ce principe, nous avons analysé la démarche du jugement professionnel du CAC et de l'expert comptable, leurs responsabilités et comment améliorer leurs capacités et aptitudes à délivrer un jugement. En outre, nous avons cité quelques organisations qui régularisent cette profession, et quelques cabinets internationaux aussi qui ont choisi de s'implanter en Algérie.

Dans le dernier chapitre, nous avons présenté d'abord, un aperçu sur le secteur d'activité des traitements hydrauliques, dont l'entreprise d'accueil fait partie, et ce dans le but de connaître sa réalité, sa nature et ses objectifs. Nous avons identifié, après, l'entreprise hydrotraitement, et plus particulièrement son département comptabilité et finance. Ensuite, nous avons déterminé le seuil de signification, de cette entreprise, nécessaire à l'élaboration du plan de mission d'audit, et la détermination des comptes significatifs. Nous avons analysé l'ambiguïté de l'estimation d'une provision pour perte de valeur entre les valeurs données par le service contrôle de gestion et le CAC. Nous avons jugé nécessaire aussi de présenter l'intervention d'un expert comptable pour la reconstitution du chiffre d'affaires. Enfin, nous avons effectué une enquête destinée aux étudiants, comme les auditeurs ont refusé de répondre à notre premier questionnaire vu le facteur temps. Cette enquête a montré les attentes et les motivations des étudiants envers cette profession, ce qui nous a amené à formuler certaines propositions et recommandations.

Résultats

En générale, malgré l'évolution de ce métier ces dernières années dans la culture de l'entreprise, nous pouvons rencontrer des situations où le jugement n'est pas toujours à la hauteur, ou n'a pas atteint son degré de professionnalisme demandé (un écart). Ces défaillances sont expliquées par la non application de la législation et la réforme algérienne d'une façon stricte, ou alors revient à la qualité du jugement apporté par l'auditeur externe, comme nous l'avons constaté de visu lors de l'audit légal survenu dans l'entreprise d'accueil. Mais, nous ne pouvons négliger la possibilité que les informations financières et comptables soient mal présentées ou ne reflètent pas la réalité de l'entreprise, ce qui a mené ces écarts dans la formulation des jugements.

A travers notre étude, nous avons constaté des défaillances au niveau:

- De l'application des textes règlementaires qui régissent l'audit externe.
- Du niveau professionnalisme dans l'exercice du jugement professionnel.
- De la qualité de la formation universitaire dans la préparation des futurs auditeurs.

Il en découle que les entreprises appliquent l'audit légal par obligation et non pas pour la protection de leur patrimoine.

A travers ces résultats, nous avons pu infirmer ou confirmer les hypothèses avancées dans l'introduction :

- La première hypothèse concernant la place accordée à l'audit externe en Algérie « Depuis la réforme économique algérienne en 1988, le législateur algérien accorde beaucoup plus d'importance à l'audit externe » est affirmée, vu la panoplie de textes règlementaires promulgués par le législateur algérien ces dernières décennies surtout pour l'audit légal.
- La deuxième hypothèse « Il existe une forte relation entre le jugement professionnel et les normes professionnelles car c'est dans le cadre de cette

dernière qu'on peut effectuer un jugement professionnel. » est infirmée car la relation qui existe entre les normes professionnelles et le jugement professionnel s'avère une relation réciproque. En fait, les normes sont nécessaires pour porter un jugement et le jugement est primordial pour appliquer les normes.

- La troisième hypothèse « La pratique de l'audit légal est au niveau demandé via l'application des textes et lois qui régularisent cette profession » est infirmée, vu les défaillances constatées dans les rapports du commissaire aux comptes et le non fondement de leurs jugements.
- La quatrième hypothèse, concernant les perspectives de l'audit externe, est affirmée. L'enquête effectuée a bien montré que les futurs auditeurs potentiels ont une grande volonté de perfectionner leurs jugements dans les missions d'audit légal. Ils sont plus conscients de l'importance de ce dernier. Cette profession a une tendance d'être mieux exercée dans les années à venir.

Les recommandations

Afin de corriger les écarts apparus à travers notre étude de cas, nous avons proposé certaines actions correctives. L'entreprise doit :

- ✓ Exiger des arguments fondés concernant les recommandations et les réserves du CAC.
- ✓ Disposer d'un système de contrôle de gestion et de planification fiable et performant pour pouvoir estimer avec exactitude ses provisions pour perte de valeur.
- ✓ Effectuer une prestation d'un consultant non seulement pour le chiffre d'affaires, mais également pour toutes réserves concernant l'ensemble des paramètres de performance de l'entreprise (charges, provisions...) qui aboutissent à l'explication des réserves pour lever toute l'ambiguïté.

Pour améliorer la pratique de cette profession en Algérie, des orientations sont nécessaires pour trois types de catégories, à savoir les étudiants, les organismes professionnels et les auditeurs externes.

Les étudiants sont des futurs auditeurs potentiels qui doivent être mieux préparés à l'exercice du jugement professionnel dans le cadre de l'audit externe. L'investissement dans cette catégorie de ressources humaines doit être accompagné par les formations nécessaires pour améliorer leurs aptitudes du jugement professionnel et mettre en valeur cette profession.

Les organismes professionnels concernent essentiellement le développement des règles et éthiques de travail, connaissances et des compétences des professionnels avec l'objectif d'assurer un haut niveau du professionnalisme.

Les auditeurs externes doivent valoriser l'image de marque de la profession en fournissant des services de qualité, en respectant l'éthique comptable et en développant leurs connaissances et en assurant la communication à l'ensemble de leurs collaborateurs.

En outre, il faut le renforcement du rôle du comité d'audit au sein des entreprises, afin d'assurer la fiabilité et la sincérité des informations financière fournies au conseil d'administration, et effectuer un suivi de l'évolution des normes internationales d'audit.

Les perspectives de l'étude

A travers cette recherche, nous espérons participer à l'évolution de cette profession et intégrer l'esprit du professionnalisme, à la fois par l'amélioration de la qualité du jugement professionnel ; et à la réalité de s'adapter à la pratique internationale d'audit externe. Mais cela ne constitue qu'une sensibilisation et contribution à la pratique d'audit externe.

Ceci doit amener la population concernée à s'inspirer de cette nouvelle pratique dans le paysage algérien à travers la maîtrise de ces concepts, sa mise en application et son expérimentation dans la réalité des entreprises, pour aboutir à des solutions qui répondent aux exigences actuelles à savoir l'environnement international et national.....

Nos résultats et les conclusions que nous en tirons doivent, cependant, être interprétés en tenant compte de certaines limites. Nous avons réalisé cette étude par la prise en considération de certains variables. Certes, il existe d'autres variables qui influencent les résultats obtenus. Il s'agit, principalement, de la qualité de l'information financière et comptable produite par l'entreprise algérienne et l'existence réelle du comité d'audit, sachant bien que c'est difficile de réunir toutes les variables nécessaires à cette étude en respectant le facteur temps.

Toute la recherche a été effectuée en admettant que l'information financière et comptable est supposée de bonne qualité et reflète la réalité de l'entreprise avec exactitude. Autrement dit, est ce que l'information comptable et financière est réellement produite en respectant le référentiel SCF ? Ou bien, l'entreprise est elle imprégnée dans ses fondement de la culture d'audit ?

Bibliographie.

Bibliographie

1- Ouvrages

- 1- A. AMRI, L'exercice du jugement professionnel dans les missions de vérification des états financiers, Tunis 1994.
- 2- Mercier Antoine, Merle Philipe, Audit et commissariat aux compte, Edition Francis Lefebvre, Paris.
- 3- E. Bertin, Faire de la recherche en audit : bilan et perspectives, Paris, 2001.
- 4- Elizabeth Bertin, Christophe Godowski, Redha Khelassi, Manuel de comptabilité et l'audit, Berti Editions, Alger 2013.
- 5- BETHOUX R., KREMPER ET M. POISSON, L'audit dans le secteur public, Clet, 1986.
- 6- G. Charreux et P. Desbriere, Gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre valeur actionnaires, finance contrôle stratégie, vol 1, n° 12, 1998.
- 7- L. Collins et V. Gérard, Audit et contrôle interne Aspects financiers et stratégiques, DALLOZ, 4e éd, Paris, 1992.
- 8- M. FALISE, J. REGNIER, Repères pour une éthique d'entreprise, Centre d'éthique contemporaine, 1992.
- 9- M. GIBBINS, A.K. MASON, Jugement professionnel et information financière, ICCA, 1989.
- 10- GOMEZ P.Y., Le gouvernement de l'entreprise, Interéditions, Paris, 1996.
- 11- S. Pierre, Mémento d'audit interne, DUNOD, Paris, 2007.
- 12- Charles PIOT, Gouvernement d'entreprise, BOEK supérieur, 2005.
- 13- R. Obert et M. Pierre Mairesse, Comptabilité et Audit, Paris, Ed. DUNOD, 2007.
- 14- J. Raffegeau, F. Dubois et D. de Menoville, L'audit opérationnel, Coll. Que sais-je ?, Paris, 1984.
- 15- Pascal SIMONS, Audit financier, les éditions d'organisation, 1987.
- 16- H. Vlaminick, Histoires de la Comptabilité, Ed. Pragmos, 1979.

2- Les revues et articles

- 1- Kamel Beniaiche, L'audit interne est au centre des enjeux économiques, El Watan, 30/06/2012.
- 2- Djelloul BOUBIR, De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit : ISA, la revue de l'Auditeur, N°2, oct. 2014, Alger.
- 3- I. CHIESA, Les risques et le seuil de signification dans la révision comptable, Revue française de comptabilité, n° 198, février 1989.
- 4- M. Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, la revue de l'Auditeur, N°2, oct 2014.

5- Mauro Molinari, audit financier et contrôle interne, Revue française de gestion, Lavoisier, Paris, Nov-Déc 2003.

6- Sécurité et droit des affaires après la loi de sécurité financière, Revue des Sociétés, Dalloz, Paris, oct.- dec. 2003

7- Chérif TOUAHRI, rôle et mission du commissaire aux comptes, article disponible sur www.compta-alg.com, publié le 18 Nov 2013.

3- Les normes et les textes de la réglementation

1- Guide pratique IFEC, l'essentiel sur le seuil de signification, Septembre 2008.

2- IFAC, Code d'éthique des professionnels comptables, paragraphe 2, 2009.

3- Institute of Internal Auditors (IIA), Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'Audit Interne, Publication IFACI, Février 2004.

4- Le manuel des normes internationales d'audit ISA applicables depuis Juillet 2012.

5- La loi 88/04 du 12 Janvier 1988, modifiant et complétant le code de commerce.

6- La loi 07-11 du 25 Novembre 2007, portant système comptable et financier.

7- La loi 10-01 du 11 Juillet 2010, relative aux professions de l'expert comptable, commissaires aux comptes et comptable agréé.

8- La loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

9- Arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

10- Ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975.

11- Ordonnance n° 96-23 du 9 juillet 1996 (JO n° 43/1996).

12- Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996.

13 Décret exécutif n° 2011-24 du 27 janvier 2011.

14- Décret exécutif n° 2011-26 du 27 janvier 2011.

15- Décret exécutif n° 2011-28 du 27 janvier 2011.

16- Décret exécutif n° 2011-29 du 27 janvier 2011.

17- Décret exécutif n° 2011-30 du 27 janvier 2011.

18- Décret exécutif n° 2011-31 du 27 janvier 2011.

19- Décret exécutif n° 2011-32 du 27 janvier 2011.

20- Décret exécutif n° 2011-72 du 16 février 2011.

21- Décret exécutif n° 2011-73 du 16 février 2011.

- 22- Décret exécutif n° 2011-202 du 26 mai 2011.
- 23- Décret exécutif n° 2011-393 du 24 novembre 2011.
- 24- Décret exécutif n° 2013-10 du 13 janvier 2013.
- 25- Code du commerce.

4- Les sites internet

- 1- www.larousse.fr/dictionnaires/francais
- 2- www.petite-entreprise.net
- 3- www.sgp-ergthy.com/hydro-traitement
- 4- www.joradp.dz
- 5- www.procomptable.com
- 6- www.compta-alg.com

5- Rapports du commissaire aux comptes

- 1- exercice 2009.
- 2- exercice 2010.
- 3- exercice 2011.
- 4- exercice 2012.
- 5- exercice 2013.

6- Mémoire, thèses de magister et doctorat

- 1- Karim AMOUS, mémoire d'expertise, Le jugement professionnel dans les missions liées aux états financiers, Tunis, 2003.
- 2- DROUIS Salima, Thèse de magister : « La pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques », ORAN, 2010.
- 3- Olivier HERRBACH, Thèse de doctorat : « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Toulouse, 2000.

7- Colloques et divers

- 1- D. CARASSUS et G. GREGORIO, Gouvernance et audit externe : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, 2003.
- 2- Marine Portal, La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France.

3- PWC, 2008, “ les perspectives et les enjeux de l’audit interne en 2012”’, lettre de l’audit interne, n°11 par PriceWaterHouse coopers. Disponible sur : http://www.Pwc.fr/ameliorer_laperformance_de_audit_interne.html.pdf.

8- Bibliographie en anglais

- 1- Arens and Loebbecke, Auditing an integrated approach, 5ème edition, 1991.
- 2- Asare, S.K., The Auditor’s Going Concern Opinion Decision : Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence, *The Accounting Review*, 67,1992.
- 3- Graham, E.G., Damens J. et Van Ness G., Auditing, a Journal of Practice and Theory, HAL, 1991.
- 4- Hogarth R. M., A Perspective on Cognitive Research in Accounting, HAL, 1991,277-290.
- 5- Mc MICKLE P.L. Jr, The nature and objectives of auditing: a unified rationale of public, governmental and internal auditing, dissertation, 1978.

Annexe 01 :
Les normes ISA.

Normes ISA	Son contenu
ISA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.	Cette norme traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA.
ISA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit.	Cette norme traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.
ISA 220 : Contrôle de qualité d'un audit d'états financiers.	Elle traite des obligations spécifiques de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité d'un audit d'états financiers.
ISA 230 : Documentation d'audit.	La présente norme traite des obligations de l'auditeur relatives à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers.
ISA 240 : Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.	Traitement des obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.
ISA 250 : Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financier.	Cette norme explique les obligations de l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers.
ISA 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.	Traitement de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers.
ISA 265 : Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant la gouvernance d'entreprise et à la direction.	Traitement des obligations qui incombent à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne.
ISA 300 : Planification d'un audit d'états financiers	La présente Norme traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers.
ISA 315 : Identification et évaluation des risques et d'anomalies significatives par la	Cette norme concerne l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies

connaissance de l'entité de son environnement.	significatives contenues dans les états financiers
ISA 320 : Caractère significatif lors de la planification de la réalisation d'un audit.	L'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.
ISA 330 : Réponse de l'auditeur aux risques évalués.	La conception et la mise en œuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués par l'auditeur
ISA 402 : Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.	Les obligations de l'auditeur d'une entité utilisatrice de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque cette entité fait appel à une ou plusieurs sociétés de services
ISA 450 : Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.	Traitement des obligations de l'auditeur d'avoir à évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et de celles non corrigées sur les états financiers.
ISA 500 : Eléments probants.	Explication de la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers.
ISA 501 : Elément probants-considérations supplémentaires sur des aspects scientifiques.	Traitement de la prise en compte par l'auditeur de certains aspects particuliers touchant aux stocks, aux procès et litiges impliquant l'entité et à l'information sectorielle dans le cadre d'un audit d'états financiers.
ISA 505 : Confirmations externes.	L'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmation externe pour recueillir des éléments probants.
ISA 510 : Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture	Cette norme concerne les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale.
ISA 520 : Procédures analytiques.	L'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance.
ISA 530 : Sondages d'audit.	Elle s'applique lorsque l'auditeur décide d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit

ISA 540 : Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur.	Cette norme concerne les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers.
ISA 550 : Parties liées.	Cette Norme traite des obligations de l'auditeur concernant les relations et les transactions avec les parties liées dans un audit d'états financiers.
ISA 560 : Evènement postérieurs à la clôture.	Traitement des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture.
ISA 570 : Continuité de l'exploitation.	L'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.
ISA 580 : Déclaration écrites.	l'obtention de déclarations écrites de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
ISA 600 : Aspects particuliers-audits d'états financiers d'un groupe.	Cette Norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes.
ISA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes.	Traitement de la conclusion de l'auditeur externe que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour l'audit.
ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par un auditeur.	Traitement des travaux dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité et l'audit qui aident l'auditeur à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
ISA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.	Cette norme concerne l'obligation que l'auditeur doit se forger une opinion et traite la forme et le contenu du rapport.
ISA 705 : Modification apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.	L'obligation de l'émission d'un rapport approprié dans la situation où des modifications dans son opinion est nécessaire
ISA 706 : Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.	La présente norme traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur si nécessaire.

ISA 710 : Données comparatives-chiffres correspondants et états financiers.	Elle concerne les données comparatives dans un audit d'états financiers.
ISA 720 : Les obligations de l'auditeur.	Traitement des obligations de l'auditeur au regard des autres informations.
ISA 800 : Aspects particuliers-audit des états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier.	l'application des Normes ISA dans un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier.
ISA 805 : Aspects particuliers-audit des états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.	La présente norme traite des aspects particuliers pour l'application des Normes ISA dans un audit d'un état financier seul ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.
ISA 810 : Aspects particuliers-rapport sur des états financiers résumés.	Cette norme concerne une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés provenant d'états financiers qu'il a audités selon les Normes ISA.

Annexe 02 :
Le questionnaire.

Sujet du questionnaire : Attentes et motivations des étudiants en expertise comptable et commissariat aux comptes

Ce questionnaire vise à étudier et analyser les attentes et les motivations des étudiants de l'ESC en audit externe (expertise comptable/CAC) et cela pour répondre aux interrogations suivantes :

- Pour quelles raisons les jeunes suivent-ils des études menant vers l'expertise-comptable et commissariat aux comptes ?
- Comment vivent-ils ce cursus s'ils vont l'entreprendre ?
- Quelle image ces jeunes ont-ils de la profession d'expert-comptable/CAC ?
- Et qu'attendent de ce métier ceux qui sont tentés de l'adopter à l'issue de leurs études ?

Cette enquête est inspirée d'une étude déjà réalisé dans le marché Français. Donc, veuillez répondre à ce questionnaire librement.

Sexe : Homme/Femme ?

Age :

1- Qu'est-ce qui vous a donné l'idée de suivre des études de comptabilité/audit ?

-
-
-
-

2- Jusqu'à quel stade avez-vous envie de poursuivre vos études en comptabilité/audit ?

-

3- Que pensez-vous des affirmations suivantes ? Donnez à chaque affirmation une note comprise entre 0 et 10 : la note 0 veut dire « Non, pas du tout », et la note 10 «Oui, tout à fait».

Les études de comptabilité/audit sont difficiles	
Les études de comptabilité/audit sont intéressantes	
Les diplômes de la filière comptabilité/audit sont reconnus et bien valorisés dans les entreprises	
La formation universitaire de l'ESC donne un maximum de professionnalisme	

4- Quelle est le parcours professionnel que vous voulez suivre ?

	Oui	Non
Travailler en entreprise dans une direction comptabilité et financière		
Travailler comme collaborateur dans un cabinet d'expertise-comptable et commissariat aux comptes		
Travailler comme associé dans un cabinet d'expertise-comptable et commissariat aux comptes.		
Travailler comme expert-comptable/CAC à mon compte		
Autre parcours, à préciser		

5- Que pensez-vous des affirmations suivantes ?

	Oui	Non
Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes, on doit travailler 50 heures certaines semaines.		
Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes CAC, on a beaucoup de vacances.		
Les métiers de l'expertise comptable/commissariat aux comptes sont peu stressants.		
Dans l'expertise comptable/audit, on traite avec des clients intéressants.		
Dans l'expertise comptable/commissariat aux comptes, on passe son temps devant un écran à brasser des chiffres.		
Dans l'expertise comptable/CAC, il n'y a pas de chômage.		
Après avoir travaillé en expertise comptable/CAC, on peut se reconverter dans de nombreux autres métiers.		
Dans l'expertise comptable/CAC, on gagne vraiment bien sa vie.		
Dans l'expertise comptable/CAC, la concurrence est moins rude que dans beaucoup d'autres métiers.		
La profession d'expert-comptable et CAC s'est modernisée ces dernières années.		
Les experts-comptables et CAC d'aujourd'hui sont des personnes dynamiques.		
Les experts-comptables et CAC d'aujourd'hui sont branchés sur les nouvelles technologies.		
La profession d'expert-comptable et CAC s'est rajeunie ces dernières années.		
Les experts-comptables et CAC d'aujourd'hui sont des personnes innovantes.		
Personnellement, êtes-vous tenté(e) par le métier d'expert-comptable/CAC ?		

Si votre dernière réponse est (Non), vous avez terminé le questionnaire. Sinon, continuez les questions suivantes :

6- Les caractéristiques suivantes vous paraissent-elles importantes ou non pour bien exercer le métier d'expert-comptable/CAC aujourd'hui ?

	Important	Pas important
Savoir écouter.		
Savoir communiquer.		
Savoir poser des questions.		
Savoir manager une équipe.		
Se passionner pour la vie des entreprises.		
Avoir une bonne culture générale.		
Etre ouvert sur ce qui se passe dans le monde entier.		
Avoir une âme d'entrepreneur.		
Veiller à l'actualisation des informations.		
Etre à l'aise en français : écrit et oral.		

7- Dans la recherche de votre premier emploi en cabinet d'expertise-comptable et CAC, quelle importance accorderez-vous aux caractéristiques suivantes ?

	Très important	Assez important	Pas important
Cabinet offrant beaucoup de formations			
Cabinet qui me proposera un salaire supérieur à la moyenne			
Cabinet offrant de la flexibilité dans les horaires de travail			
Cabinet ayant une forte notoriété			
Cabinet permettant aux collaborateurs de travailler à distance (de chez eux)			

8- Suivez-vous, sur internet ou autres, les organismes suivants :

	Oui	Non
Le conseil national de la comptabilité CNC.		
L'ordre national des experts comptables algériens		

9- Le fait que l'expertise-comptable/CAC soit une profession réglementée fait-il partie de vos motivations pour devenir expert-comptable ?

- (oui/non).

10- Pour finir, pouvez-vous nous dire pour quelle(s) raison(s) vous avez envie de devenir expert-comptable ?

-
-
-
-
-

Annexe 03 :

**Bilans et comptes du résultat :
2009, 2010, 2011, 2012 et 2013.**

Bilan actif exercice 2009

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles		1,771,200.00		1,771,200.00
Immobilisations corporelles		1,882,898,281.72	889,888,542.47	572,811,738.25
Terains		20,838,880.80		20,838,880.80
Bâtimens		188,203,643.13		188,203,643.13
Autres immobilisations corporelles		1,353,670,000.00		1,353,670,000.00
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières		83,423,109.32		83,423,109.32
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		83,423,109.32		83,423,109.32
Impôts différés actifs		24,922,383.33		24,922,383.33
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,652,814,974.37	889,888,542.47	882,926,431.80
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et encours		45,829,986.89	11,484,348.95	34,395,637.94
Créances et emplois assimilés				
Clients		1,545,878,033.69	102,484,707.94	1,445,213,325.71
Autres débiteurs		18,803,335.00		18,803,335.00
Impôts et assimilés		181,075,189.30		181,075,189.30
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		72,809,020.62		72,809,020.62
TOTAL ACTIF COURANT		1,847,195,549.50	113,969,056.89	1,733,226,492.61
TOTAL GENERAL ACTIF		3,500,010,523.87	1,103,785,599.36	2,396,224,924

Bilan passif exercice 2009

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital emis		589,400,031.29	
Autres dotations de l'Etat		31,222,000.00	
Primes et reserves / (Reserves consolidees(1))		508,912,240.59	
Ecart de reevaluation		2,318,615.19	
Ecart d'equivalence (1)			
Resultat net / (Resultat net part du groupe(1))		83,118,486.85	
Autres capitaux propres - Report a nouveau		40,000,000.00	
Ajustement resultat		-14,108,830.96	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1,247,582,609.56	
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financieres		33,286,193.63	
Impots (differes et provisionnes)		8,233,439.24	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		128,161,231.95	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		170,280,470.86	
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		183,024,561.31	
Impots		300,331,181.24	
Autres dettes		494,999,495.50	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		978,351,844.11	
TOTAL GENERAL PASSIF		2,396,224,924.53	
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan actif exercice 2010

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		4,548,200.00	807,890.00	3,838,210.00	1,771,200.00
Immobilisations corporelles		1,868,882,228.87	1,131,801,277.17	628,780,848.70	672,811,738.26
Terains		20,673,600.00		20,673,600.00	20,630,600.00
Bâtimens		171,146,630.78		171,146,630.78	188,203,643.13
Autres immobilisations corporelles		1,466,661,705.62		1,466,661,705.62	1,363,676,000.99
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financées rec		30,324,488.08		30,324,488.08	83,423,109.32
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		30,324,488.08		30,324,488.08	83,423,109.32
Impôts différés actifs		42,151,701.90		42,151,701.90	24,922,303.33
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,735,704,617.91	1,132,809,267.17	602,896,360.74	662,928,431.90
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		60,553,094.99	12,762,644.14	47,790,450.85	34,395,637.94
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,557,330,661.90	102,464,707.94	1,454,865,954.04	1,446,213,326.71
Autres débiteurs		14,267,660.03		14,267,660.03	16,309,660.00
Impôts et assimilés		136,666,679.70		136,666,679.70	161,076,169.30
Autres créances et emplois assimilés		1,892,666.64		1,892,666.64	2,413,466.00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		311,492,244.60		311,492,244.60	72,609,020.60
TOTAL ACTIF COURANT		2,082,242,788.08	115,227,352.08	1,967,016,438.00	1,733,296,492.63
TOTAL GENERAL ACTIF		3,817,947,405.99	1,248,036,619.25	2,569,910,788.74	2,396,224,924.53

Bilan passif exercice 2010

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		589,400,037.29	589,400,037.29
Capital non appelé		37,222,000.00	37,222,000.00
Primes et réserves / (Réserves consolidées)(1))		558,805,348.38	508,972,240.59
Ecart de réévaluation		2,318,675.79	2,318,675.79
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat de l'exercice		21,982,969.98	83,778,486.85
Autres capitaux propres - Report à nouveau		40,000,000.00	40,000,000.00
Report à nouveau - Ajustement du résultat		997,384.05	
Ajustement résultat		-12,521,781.91	-14,108,830.95
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1,233,204,828.68	1,247,682,808.68
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		12,795,475.81	33,285,793.63
Impôts (différés et provisionnés)		326,332.32	8,233,439.24
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'événement		176,645,657.74	128,761,237.99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		189,787,486.87	170,280,470.88
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		150,425,856.54	183,024,567.37
Impôts		316,470,402.57	300,337,781.24
Autres dettes		680,042,433.17	494,999,495.50
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1,146,938,692.28	878,361,844.11
TOTAL GENERAL PASSIF		2,569,910,786.74	2,396,224,924.53
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan actif exercice 2011

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net(N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		8,666,864.00	2,485,976.27	6,170,887.73	3,638,210.00
Immobilisations corporelles		1,728,406,060.94	1,277,020,020.83	451,386,040.11	526,780,949.70
Terrains		20,673,809.60		20,673,809.60	20,673,809.60
Batiments		172,208,603.88	114,414,375.33	57,794,228.55	69,154,101.63
Autres immobilisations corporelles		1,535,523,647.46	1,162,605,645.50	372,918,001.96	436,953,038.47
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		8,349,489.08		8,349,489.08	30,324,489.08
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		8,349,489.08		8,349,489.08	30,324,489.08
Impôts différés actif		33,037,401.98		33,037,401.98	42,151,701.96
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,778,449,816.00	1,279,505,997.10	498,943,818.90	602,895,350.74
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		110,866,888.48	16,512,246.95	94,354,641.49	47,790,450.85
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,378,061,091.03	96,352,126.38	1,281,708,964.65	1,454,866,954.04
Autres débiteurs		21,775,406.68	1,078,163.75	20,697,242.93	16,180,206.67
Impôts et assimilés		106,264,780.20		106,264,780.20	136,686,579.76
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		355,616,549.45		355,616,549.45	311,586,184.82
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		355,616,549.45		355,616,549.45	311,586,184.82
TOTAL ACTIF COURANT		1,972,584,715.84	113,942,537.16	1,858,642,178.68	1,967,109,376.14
TOTAL GENERAL ACTIF		3,751,034,531.84	1,393,448,534.26	2,357,585,997.58	2,570,004,726.88

Bilan passif exercice 2011

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital emis		589,400,000.00	589,400,000.00
Capital non appele			
Autres apports de l'état		31.29	31.29
Autres Dotations de l'état		31,222,000.00	31,222,000.00
Primes et reserves / (Reserves consolidees(1))		570,158,313.38	553,805,343.38
Ecart de reevaluation		2,318,675.79	2,318,675.79
Ecart d'equivalence (1)			
Resultat net / (Resultat net part du groupe(1))		5,435,672.27	21,982,969.98
Autres capitaux propres - Report a nouveau		28,475,602.13	28,475,602.15
Part de la societe consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1,233,010,300.86	1,233,204,628.59
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financieres		23,964,571.40	12,795,475.81
Impots (differes et provisionnes)		459,048.75	326,332.32
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		179,534,066.12	176,645,657.74
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		203,957,686.27	189,767,465.87
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		171,749,777.93	150,425,866.54
Impots		234,786,060.05	318,376,318.37
Autres dettes		509,445,708.97	678,136,517.37
Reserve du passif		4,636,523.50	93,940.14
TOTAL PASSIFS COURANTS III		920,618,010.45	1,147,032,632.42
TOTAL GENERAL PASSIF		2,357,585,997.58	2,570,004,726.88
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan actif exercice 2012

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net(N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		8,666,864.00	4,198,785.07	4,468,078.93	6,170,887.73
Immobilisations corporelles		2,039,076,693.73	1,449,552,111.42	589,524,582.31	461,386,040.11
Terrains		20,673,809.60		20,673,809.60	20,673,809.60
Batiments		172,197,837.06	126,282,503.70	45,915,333.36	67,794,228.66
Autres immobilisations corporelles		1,846,205,047.07	1,323,269,607.72	522,935,439.35	372,918,001.96
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		638,251.08		638,251.08	8,349,489.08
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		638,251.08		638,251.08	8,349,489.08
Impôts différés actifs		32,672,969.79		32,672,969.79	33,037,401.98
TOTAL ACTIF NON COURANT		2,081,044,778.60	1,453,750,962.49	627,293,816.11	498,943,818.90
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		77,234,334.72	14,468,411.69	62,765,923.03	94,364,641.49
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,054,009,290.24	166,012,244.60	887,997,045.64	1,281,708,964.66
Autres débiteurs		38,885,426.49	1,086,721.66	37,798,704.83	20,697,242.89
Impôts et assimilés		102,334,758.99		102,334,758.99	106,264,780.20
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		501,478,582.88		501,478,582.88	355,616,549.45
Placements et autres actifs financiers courants		300,000,000.00		300,000,000.00	
Trésorerie		201,478,582.88		201,478,582.88	355,616,549.45
TOTAL ACTIF COURANT		1,773,942,392.72	171,557,377.95	1,602,385,014.77	1,858,642,178.68
TOTAL GENERAL ACTIF		3,854,987,171.32	1,625,308,340.44	2,229,678,830.88	2,357,585,997.58

Bilan passif exercice 2012

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital emis		1,130,000,000.00	589,400,000.00
Capital non appele			
Autres apports de l'Etat		31.29	31.29
Autres Dotations de l'Etat			31,222,000.00
Primes et reserves / (Reserves consolidees (1))		100,691,581.78	510,158,313.38
Ecart de reevaluation		2,318,615.19	2,318,615.19
Ecart d'equivalence (1)			
Resultat net / (Resultat net part du groupe (1))		-380,533,223.28	5,435,612.21
Autres capitaux propres - Report a nouveau		15,958,130.18	28,415,602.13
Part de la societe consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		868,435,807.76	1,233,010,300.86
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financieres		361,145,392.40	23,964,511.40
Impots (differes et provisionnes)		4,045,318.45	459,048.15
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		191,515,242.31	119,534,066.12
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		568,766,013.22	203,957,686.27
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		163,415,284.22	111,149,111.93
Impots		165,658,119.08	234,186,060.05
Autres dettes		458,110,418.12	509,445,108.91
Reserve du passif		4,633,121.88	4,636,523.50
TOTAL PASSIFS COURANTS III		792,477,009.90	920,618,010.45
TOTAL GENERAL PASSIF		2,229,678,830.88	2,357,585,997.58
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan actif exercice 2013

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net(N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		8,924,864.00	5,960,727.24	2,964,136.76	4,468,078.93
Immobilisations corporelles		2,190,264,999.48	1,624,642,611.57	565,622,387.91	589,524,576.31
Terrains		20,673,809.60		20,673,809.60	20,673,809.60
Batiments		181,681,460.92	138,629,222.11	43,052,238.81	45,915,333.36
Autres immobilisations corporelles		1,987,909,738.96	1,486,013,389.46	501,896,349.50	522,935,373.35
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		613,251.08		613,251.08	638,251.08
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		613,251.08		613,251.08	638,251.08
Impôts différés actif		32,935,075.65		32,935,075.65	32,672,969.79
TOTAL ACTIF NON COURANT		2,232,738,190.21	1,630,603,338.81	602,134,851.40	627,293,816.11
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		76,622,986.33	12,489,957.91	64,133,028.42	62,775,922.43
Créances et emplois assimilés					
Clients		1,615,784,794.77	152,088,782.40	1,463,696,012.37	897,997,045.64
Autres débiteurs		53,102,765.66	4,165,372.33	48,937,393.33	37,798,704.83
Impôts et assimilés		152,592,437.34		152,592,437.34	102,334,768.99
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		148,418,736.51		148,418,736.51	501,478,582.88
Placements et autres actifs financiers courants					300,000,000.00
Trésorerie		148,418,736.51		148,418,736.51	201,478,582.88
TOTAL ACTIF COURANT		2,046,521,720.61	168,744,112.64	1,877,777,607.97	1,602,385,014.77
TOTAL GENERAL ACTIF		4,279,259,910.82	1,799,347,451.45	2,479,912,459.37	2,229,678,830.88

Bilan passif exercice 2013

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital emis		1,130,000,000.00	1,130,000,000.00
Capital non appele			
Autres apport de l'Etat		31.29	31.29
Autres Dotations de l'Etat			
Primes et reserves / (Reserves consolidees(1))		100,691,581.18	100,691,581.18
Ecart de reevaluation		2,318,675.19	2,318,675.19
Ecart d'equivalence (1)			
Resultat net / (Resultat net part du groupe(1))		-279,863,059.19	-380,533,223.28
Autres capitaux propres - Report a nouveau		-358,311,818.98	15,958,130.18
Part de la societe consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		594,769,422.69	868,435,807.76
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financieres		539,693,463.86	367,145,392.40
Impots (differes et provisionnes)		4,124,131.09	4,045,378.45
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		206,893,198.66	197,575,242.37
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		750,710,793.61	568,766,013.22
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		254,981,415.34	163,475,284.22
Impots		268,618,178.38	165,658,179.08
Autres dettes		610,593,007.09	458,710,418.72
Reserve du passif		239,036.26	4,633,127.88
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1,134,432,237.07	792,477,009.90
TOTAL GENERAL PASSIF		2,479,912,459.37	2,229,678,830.88
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Compte du résultat exercice 2009

††)

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
Chiffre d'affaires		-1,498,052,105.25	
Variation stocks produits finis et en cours		46,160,554.24	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		58,765,139.23	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		-1,393,126,411.78	
Achats consommés		530,218,700.70	
Services extérieurs et autres consommations		237,463,854.54	
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		767,682,555.24	
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		-625,443,856.54	
Charges de personnel		415,332,945.63	
Impôts, taxes et versements assimilés		34,134,923.97	
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-175,975,986.94	
Autres produits opérationnels		-248,900,251.00	
Autres charges opérationnelles		12,923,244.21	
Dotations aux amortissements et aux provisions		292,917,000.16	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-477,022.18	
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-119,513,015.75	
Produits financiers		-1,812,870.21	
Charges financières		1,843,981.11	
VI. RESULTAT FINANCIER		31,110.90	
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔT\$ (V + VI)		-119,481,904.85	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		35,703,418.00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1,644,316,555.17	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,560,538,068.32	
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-83,778,486.85	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-83,778,486.85	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Compte du résultat exercice 2010

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
Chiffre d'affaires		-1,648,214,826.22	-1,498,052,105.25
Variation stocks produits finis et en cours			46,160,554.24
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		-1,094,400.00	58,765,139.23
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		-1,649,309,226.22	-1,393,126,411.78
Achats consommés		581,190,591.57	530,218,700.70
Services extérieurs et autres consommations		184,920,087.63	237,463,854.54
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		766,110,679.20	767,682,555.24
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		-883,198,547.02	-625,443,856.54
Charges de personnel		555,820,579.66	415,332,945.63
Impôts, taxes et versements assimilés		44,853,187.50	34,134,923.97
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-282,524,779.86	-175,975,986.94
Autres produits opérationnels		-4,356,117.26	-248,900,251.00
Autres charges opérationnelles		4,708,130.07	12,923,244.21
Dotations aux amortissements et aux provisions		249,272,942.65	292,917,000.16
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-1,389,784.34	-477,022.18
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-34,289,608.74	-119,513,015.75
Produits financiers		-28,253.18	-1,612,870.21
Charges financières		349,053.30	1,843,981.11
VI. RESULTAT FINANCIER		320,800.12	31,110.90
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V + VI)		-33,968,808.62	-119,481,904.85
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		29,417,196.00	35,703,418.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-17,431,357.36	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		-1,655,083,381.00	-1,644,316,555.17
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		1,633,100,411.02	1,560,538,068.32
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		-21,982,969.98	-83,778,486.85
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-21,982,969.98	-83,778,486.85
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Compte du résultat exercice 2011

91

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
Chiffre d'affaires		1,280,890,839.29	1,648,214,826.22
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		5,420,220.31	1,094,400.00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1,286,311,059.60	1,649,309,226.22
Achats consommés		470,074,497.82	581,190,591.57
Services extérieurs et autres consommations		166,260,547.83	184,920,087.63
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		636,335,045.65	766,110,679.20
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		649,976,013.95	883,198,547.02
Charges de personnel		514,459,384.25	555,820,579.66
Impôts, taxes et versements assimilés		30,636,435.36	44,853,187.50
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		104,880,194.34	282,524,779.86
Autres produits opérationnels		78,893,419.16	4,356,117.26
Autres charges opérationnelles		1,453,939.33	4,708,130.07
Dotations aux amortissements et aux provisions		236,496,491.04	249,272,942.65
Reprise sur pertes de valeur et provisions		69,077,315.34	1,389,784.34
V. RESULTAT OPERATIONNEL		14,900,496.47	34,288,808.74
Produits financiers		77,777.40	28,253.18
Charges financières		295,587.19	349,053.30
VI. RESULTAT FINANCIER		-217,809.78	-320,800.12
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		14,682,686.68	33,968,008.62
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			29,417,196.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		9,247,016.41	-17,431,357.36
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,434,359,571.50	1,655,083,381.00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,428,923,899.23	1,633,100,411.02
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		5,435,672.27	21,982,969.98
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5,435,672.27	21,982,969.98
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation de faits financiers consolidés

Compte du résultat exercice 2012

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
Chiffre d'affaires		972,494,059.72	1,280,890,839.29
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			5,420,220.31
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		972,494,059.72	1,288,311,059.60
Achats consommés		414,290,335.41	470,074,497.82
Services extérieurs et autres consommations		108,506,294.58	166,260,547.83
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		522,796,629.99	636,335,045.65
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		449,697,429.73	649,976,013.95
Charges de personnel		514,025,998.64	514,459,384.25
Impôts, taxes et versements assimilés		36,704,859.89	30,636,435.36
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-101,033,428.80	104,880,194.34
Autres produits opérationnels		10,999,744.52	78,893,419.16
Autres charges opérationnelles		6,222,654.47	1,453,939.33
Dotations aux amortissements et aux provisions		278,801,069.49	236,496,491.04
Reprise sur pertes de valeur et provisions		20,718,538.99	69,077,315.34
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-354,338,889.25	14,900,498.47
Produits financiers		49,450.37	77,777.40
Charges financières		26,036,448.35	295,587.19
VI. RESULTAT FINANCIER		-25,886,897.88	-217,808.78
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-380,325,867.23	14,682,688.68
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		207,356.05	9,247,016.41
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,004,261,793.60	1,434,359,571.50
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,384,795,016.88	1,428,923,899.23
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-380,533,223.28	5,435,672.27
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-380,533,223.28	5,435,672.27
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Compte du résultat exercice 2013

Libellé	Not	Exercice	Exercice Pré cédent
Chiffre d'affaires		1,260,261,244.29	972,494,059.72
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1,260,261,244.29	972,494,059.72
Achats consommés		504,709,510.89	414,290,335.41
Services extérieurs et autres consommations		148,902,900.23	108,506,294.58
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		653,612,411.12	522,796,629.99
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		606,648,833.17	449,697,429.73
Charges de personnel		620,768,323.00	514,025,996.64
Impôts, taxes et versements assimilés		42,383,821.56	36,704,859.89
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-58,503,311.39	-101,033,428.80
Autres produits opérationnels		4,677,345.77	10,999,744.52
Autres charges opérationnelles		3,277,813.44	6,222,654.47
Dotations aux amortissements et aux provisions		203,001,245.37	278,801,069.49
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9,104,594.08	20,718,538.99
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-248,000,430.35	-354,338,888.25
Produits financiers		1,502,810.68	49,450.37
Charges financières		32,548,786.46	26,036,448.35
VI. RESULTAT FINANCIER		-31,045,975.78	-25,888,897.88
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-280,046,406.13	-380,325,887.23
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-183,346.94	207,356.05
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,275,545,994.82	1,004,261,793.60
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,555,409,054.01	1,384,795,016.88
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-279,863,059.19	-380,533,223.28
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-279,863,059.19	-380,533,223.28
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Annexe 04 :
Les normes du rapport

ARRETES, DECISIONS ET AVIS

MINISTERE DE LA DEFENSE NATIONALE

Arrêté interministériel du 29 Jomada El Oula 1435 correspondant au 31 mars 2014 modifiant et complétant l'arrêté interministériel du 5 Dhou El Hidja 1434 correspondant au 10 octobre 2013 portant nomination de juges-asseurs près les tribunaux militaires pour l'année judiciaire 2013-2014.

Par arrêté interministériel du 29 Jomada El Oula 1435 correspondant au 31 mars 2014, les dispositions de l'arrêté interministériel du 5 Dhou El Hidja 1434 correspondant au 10 octobre 2013 portant nomination de juges-asseurs près les tribunaux militaires pour l'année judiciaire 2013-2014 sont modifiées et complétées comme suit :

- 626. Hacène Djebbouri ;
- 627. Mohamed-Salah Benbicha ;
- 628. Mohamed Lakmeche ;
- 629. Boumediène Malzoum.

MINISTERE DES FINANCES

Arrêté du 15 Chalbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Le ministre 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° 12-326 du 17 Chaoual 1433 correspondant au 4 septembre 2012 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° 08-156 du 20 Jomada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Jomada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission, notamment son article 2 ;

Arrête :

Article 1er. — En application des dispositions de l'article 2 du décret exécutif n° 11-202 du 23 Jomada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Art. 2. — Le contenu des normes des rapports que le commissaire aux comptes doit observer dans le cadre de l'exercice de ses missions, est fixé en annexe du présent arrêté.

Art. 3. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 15 Chalbane 1434 correspondant au 24 juin 2013.

Karim DJOUDI.

ANNEXE

LES NORMES DE RAPPORTS

SOMMAIRE

CHAPITRE I- Norme de rapport d'expression d'opinion sur les états financiers.....	p. 11
SECTION 1- Première partie : le rapport général d'expression d'opinion.....	p. 11
SECTION 2- Deuxième partie : les vérifications et informations spécifiques.....	p. 12
CHAPITRE II- Norme de rapport d'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés.....	p. 12
CHAPITRE III- Norme de rapport sur les conventions réglementées.....	p. 13
CHAPITRE IV- Norme de rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées.....	p. 14
CHAPITRE V- Norme de rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel.....	p. 14
CHAPITRE VI- Norme de rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale.....	p. 14
CHAPITRE VII- Norme de rapport sur les procédures de contrôle interne.....	p. 14
CHAPITRE VIII- Norme de rapport sur la continuité d'exploitation.....	p. 15
CHAPITRE IX- Norme de rapport relative à la détention d'actions de garantie.....	p. 16
CHAPITRE X- Norme de rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital.....	p. 16
CHAPITRE XI- Norme de rapport relatif à l'opération de réduction du capital.....	p. 16
CHAPITRE XII- Norme de rapport relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières.....	p. 17
CHAPITRE XIII- Norme de rapport relatif à la distribution d'acomptes sur dividendes.....	p. 18
CHAPITRE XIV- Norme de rapport relatif à la transformation des sociétés par actions.....	p. 18
CHAPITRE XV- Norme de rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées.....	p. 18

CHAPITRE 1er
**NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION
D'OPINION SUR LES ÉTATS FINANCIERS**

1.1- La norme du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers a pour objet de fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.

1.2- Le commissaire aux comptes établit un rapport général d'expression d'opinion dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Ce rapport est adressé à l'assemblée générale ordinaire.

Ce rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes doit aboutir à la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.

1.3- Le commissaire aux comptes exprime par son opinion, qu'ayant accompli sa mission de contrôle, conformément aux normes de la profession, il a acquis l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives susceptibles d'affecter l'ensemble des comptes annuels.

1.4- Pour fonder l'expression de son opinion sur les comptes annuels, le commissaire aux comptes examine et évalue les conclusions tirées des éléments probants collectés. Il apprécie ainsi l'importance relative des constatations qu'il a faites et le caractère significatif des anomalies qu'il a relevées.

1.5- Le commissaire aux comptes détermine si les comptes annuels ont été établis, conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

1.6- Les comptes annuels soumis à l'émission d'opinion du commissaire aux comptes comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe.

Les états financiers sont signés par le responsable de l'organe de gestion habilité. Ils sont visés par le commissaire aux comptes. Ce visa consiste en l'apposition d'un paraphe permettant d'identifier les états financiers audités.

1.7- L'opinion du commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice concerné, même s'ils comportent pour chaque poste l'indication du chiffre de l'exercice précédent, telle que prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

1.8- Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes individuels doit comporter :

- le nom et l'adresse du commissaire aux comptes, son numéro d'agrément et celui de son inscription au tableau ;

- un intitulé qui indique qu'il s'agit d'un rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes d'une entité clairement identifiée et qui concerne un exercice arrêté à une date de clôture précise.

Ce rapport s'articule autour de deux sections :

- première partie : le rapport général d'expression d'opinion ;

- deuxième partie : les vérifications et informations spécifiques.

Section 1

Première partie

Le rapport général d'expression d'opinion

1.1.1- Introduction :

Dans l'introduction du rapport, le commissaire aux comptes :

- rappelle le mode et la date de sa désignation ;
- identifie l'entité concernée ;
- indique la date de clôture de l'exercice concerné ;
- mentionne que les états financiers sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité ;
- rappelle la responsabilité des dirigeants sociaux dans l'établissement des états financiers ;
- rappelle sa responsabilité d'exprimer une opinion sur ces états financiers ;
- précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et éventuellement l'annexe sont joints au rapport.

1.1.2- Opinion sur les états financiers :

Dans cette section, le commissaire aux comptes :

- mentionne les objectifs et la nature d'une mission de contrôle, en précisant que les travaux qu'il a effectués l'ont été conformément aux normes de la profession et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels ;

- exprime son opinion sur les comptes annuels par, selon le cas :

— Une opinion favorable :

Une opinion favorable s'exprime par la certification des états financiers, par le commissaire aux comptes, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice.

Les informations contenues dans l'annexe aux états financiers sont en concordance avec les états financiers établis, qu'elle explicite.

12	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 24	30 Jourmada Ethania 1435 30 avril 2014
<p>Cette opinion peut être assortie d'observations ou de remarques de caractère neutre, destinées à éclairer le lecteur des comptes annuels.</p> <p>– Une opinion avec réserve (s) :</p> <p>Une opinion avec réserve(s), s'exprime par la certification avec réserves, par le commissaire aux comptes, des états financiers, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, sous réserve(s), dans tous leurs aspects significatifs, 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 l'entité à la fin de cet exercice.</p> <p>Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves exprimées en les quantifiant lorsque cela est possible pour ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.</p> <p>– Une opinion défavorable :</p> <p>Une opinion défavorable s'exprime par le refus de certification dûment motivé, par le commissaire aux comptes, des états financiers et qu'ils n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables en vigueur.</p> <p>Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.</p> <p>1.1.3- Paragraphe d'observations :</p> <p>Le rapport général d'expression d'opinion comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un ou plusieurs points concernant les comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée. Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit formuler les observations nécessaires.</p> <p style="text-align: center;">SECTION 2</p> <p style="text-align: center;">Deuxième partie</p> <p style="text-align: center;"><i>Les vérifications et informations spécifiques</i></p> <p>1.2.1- Cette section intitulée « Vérifications et informations spécifiques », s'articule autour de trois paragraphes distincts :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les conclusions issues de certaines vérifications spécifiques ; – les irrégularités et les inexactitudes constatées n'affectant pas les comptes annuels ; – les informations que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de signaler. 	<p>1.2.2- Le commissaire aux comptes dispose d'un délai de quarante-cinq (45) jours à compter de la date de réception des comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion habilité pour accomplir sa mission d'examen des comptes annuels et établir son rapport général d'expression d'opinion.</p> <p>La date du rapport doit correspondre à celle de la fin effective de mission de contrôle.</p> <p>1.2.3- Lorsqu'il s'agit d'une société de commissaires aux comptes, le rapport doit être signé par le représentant de la société et par celui ou ceux des commissaires aux comptes, associés, actionnaires ou dirigeants de cette société, qui ont participé à l'établissement de ce rapport.</p> <p>1.2.4- Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils établissent et signent un rapport d'expression d'opinion commun.</p> <p>En cas de divergences entre les commissaires aux comptes intervenant conjointement, chaque commissaire aux comptes exprime son opinion dans le rapport commun.</p> <p style="text-align: center;">CHAPITRE II</p> <p style="text-align: center;">NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION DES COMPTES CONSOLIDÉS ET DES COMPTES COMBINÉS</p> <p>2.1- La norme de rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés, prévus aux articles 31 à 36 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.</p> <p>2.2- Les dispositions de l'article 732 bis 4 du code de commerce et les points 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6 et 1.7 cités ci-dessus, sont applicables à la procédure de l'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés.</p> <p>2.3- Le rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés et les comptes combinés est établi selon les principes fondamentaux et leurs modalités d'application édictées dans la norme relative au rapport de certification des comptes individuels.</p> <p>2.4- Le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés ne diffère du rapport général, dans sa première partie, que par la terminologie utilisée pour l'identification des comptes soumis à l'examen du commissaire aux comptes.</p> <p>2.5- Le rapport général sur les comptes individuels et le rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combinés répondant à deux obligations distinctes, font l'objet de deux rapports séparés pour faciliter la diffusion de l'information.</p>	

CHAPITRE III

NORME DE RAPPORT SUR LES CONVENTIONS
REGLEMENTEES

3.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de conventions réglementées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

3.2- Le commissaire aux comptes est tenu de rappeler aux dirigeants sociaux, notamment lors de l'établissement de sa lettre de mission, la nature des informations qui doivent lui être fournies sur les conventions réglementées pour lui permettre d'établir son rapport spécial au sens des dispositions de l'article 628 du code de commerce.

Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

3.3- Constituent des conventions réglementées, les conventions autres que celles portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, intervenant directement, indirectement ou par personne interposée, entre la société et les personnes intéressées suivantes :

- son président du conseil d'administration ;
- son président directeur général ;
- l'un de ses administrateurs ;
- l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance ;
- les représentants des personnes morales administrateurs ;
- les personnes morales administrateurs ;
- les gérants et co-gérants ;
- les actionnaires ou associés détenant une participation significative.

3.4- L'intervention du commissaire aux comptes relative aux conventions réglementées relève des autres interventions spécifiques dont l'objectif est de porter à la connaissance des actionnaires, des associés et des tiers des faits, des situations et des informations à signaler pour une meilleure compréhension des états financiers.

3.5- La communication obligatoire par le principal dirigeant de l'entité aux organes sociaux et au commissaire aux comptes de la liste et de l'objet des conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, constitue une source d'informations lui permettant d'identifier, le cas échéant, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité et de ses activités, des conventions dont l'objet est manifestement non courant.

3.6- Lors de l'examen des informations fournies par la direction concernant l'identification des parties liées et les opérations réalisées avec celles-ci, le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance d'opérations réalisées avec des personnes intéressées et pouvant constituer des conventions réglementées. Il effectue les rapprochements estimés utiles lui permettant de recouper entre elles les diverses informations qui lui ont été communiquées.

3.7- Lorsque le commissaire aux comptes a été avisé de conventions ou qu'il en a découvert, il obtient les informations nécessaires à donner dans son rapport spécial conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce ou des statuts, à savoir :

- l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ou de l'organe délibérant habilité ;
- le nom des administrateurs ou directeurs généraux intéressés ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, des gérants ou associés pour les SARL ou toutes autres personnes intéressées visées par la loi, les règlements ou les statuts ;
- la nature et l'objet des dites conventions ;
- les conditions de conclusion de ces conventions, notamment l'indication des prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires, aux associés ou adhérents, d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées.

3.8- Le commissaire aux comptes présente sur les conventions réglementées, un rapport spécial destiné à informer les membres de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité appelé à les approuver ou à statuer sur son rapport, conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce et de celles des statuts.

Ce rapport spécial porte sur les conventions dont le commissaire aux comptes a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses travaux de contrôle.

Dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes ne donne en aucun cas une opinion sur l'utilité, le bien-fondé ou l'opportunité des conventions.

3.9- Pour les conventions approuvées antérieurement par l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité et qui sont toujours en cours, le commissaire aux comptes doit, sur la base des informations communiquées par l'organe de gestion habilité, rappeler leur existence dans son rapport spécial.

Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'aucune convention, il établit un rapport spécial indiquant cette situation.

3.10- Lorsqu'une convention non autorisée est portée à la connaissance du commissaire aux comptes par l'organe de gestion habilité, qui entend la soumettre à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité pour couvrir sa nullité, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été mise en œuvre.

Le commissaire aux comptes fait état dans son rapport des explications fournies à cet égard par les dirigeants sociaux.

3.11- Lorsque le commissaire aux comptes découvre, lors de sa mission, une convention non autorisée, il apprécie son caractère d'opération courante conclue à des conditions normales afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée.

Dans le cas où la convention aurait dû être autorisée, il en informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans le respect de ses obligations de communication à l'organe compétent, telles que prévues, notamment, par les dispositions de l'article 628 du code de commerce, et établit en conséquence le rapport spécial qu'il adresse à l'assemblée générale ordinaire.

CHAPITRE IV

NORME DE RAPPORT SUR LE MONTANT GLOBAL DES CINQ (5) OU DIX (10) REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

4.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

4.2- L'établissement d'un état détaillé des rémunérations versées aux cinq (5) ou dix (10) personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité. Celui-ci est remis au commissaire aux comptes.

Cet état contient :

- les rémunérations brutes comprenant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;

- les rémunérations versées aux personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour l'entité concernée, les salariés à temps partiels, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger.

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant détaillé des rémunérations concorde avec les informations obtenues qu'il aura préalablement vérifiées, et sur cette base il établit le rapport spécial de certification de la rémunérations globale prévu par les dispositions légales susvisées.

CHAPITRE V

NORME DE RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL

5.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'avantages particuliers accordés au personnel de l'entité ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

5.2- Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et en application des diligences professionnelles, le commissaire aux comptes examine les avantages particuliers significatifs accordés au personnel de l'entité concernée.

5.3- Les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel de l'entité sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

L'entité établit un état annuel nominatif des avantages particuliers accordés au personnel. Le montant global de celui-ci est certifié par le commissaire aux comptes, sur la base des informations données et celles éventuellement relevées au cours de sa mission.

5.4- Au début de sa mission de contrôle des comptes de l'entité, le commissaire aux comptes obtient de l'organe dirigeant de l'entité la liste des personnels ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

CHAPITRE VI

NORME DE RAPPORT SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ (5) DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE

6.1- Conformément, aux dispositions de l'article 678 (alinéa 6) du code de commerce, la présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'évolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur à cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

6.2- A l'issue des diligences professionnelles mises en œuvre par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice comptable considéré, celui-ci présente dans un rapport spécial l'évolution des différents indicateurs de performance de l'entité considérés comme pertinents.

6.3- L'évolution du résultat est établie sous forme de tableau retraçant les éléments suivants portant sur les cinq dernières années :

- le résultat avant impôt ;
- l'impôt sur les bénéfices ;
- le résultat net ;
- le nombre d'actions ou de parts sociales constituant le capital social ;
- le résultat par action ou part sociale ;
- participation des travailleurs au résultat.

CHAPITRE VII

NORME DE RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

7.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne par le commissaire aux comptes ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.

7.2- Le commissaire aux comptes prend connaissance, dans le cadre de sa mission générale, des éléments du contrôle interne pertinents mis en œuvre par l'entité, afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble, ainsi que des assertions relatives aux flux des opérations et événements comptables de la période, aux soldes de comptes de fin de période, à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans l'annexe des comptes.

7.3- Lorsque l'entité établit, un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions réglementaires, ayant un impact significatif sur le traitement de l'information financière et comptable, le commissaire aux comptes présente un rapport spécial dans lequel il apprécie la sincérité du rapport adressé par l'entité à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité, sur la base des travaux qu'il a réalisés.

Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles.

7.4- Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'assemblée générale, comporte :

- un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention ;
- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

CHAPITRE VIII

NORME DE RAPPORT SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

8.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des comptes, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

8.2- Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, susvisée, et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

8.3- Le commissaire aux comptes analyse, dans le cadre de sa mission, certains faits ou événements qui, pris en compte ensemble ou isolément, constituent des indicateurs conduisant à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment :

- 1/ Indicateurs de nature financière :
- capitaux propres négatifs ;
 - incapacité à payer les créanciers à échéance ;
 - emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;
 - recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
 - indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
 - capacité d'autofinancement insuffisante et persistante ;
 - ratios financiers clés défavorables ;
 - pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ;
 - arrêt de la politique de distribution de dividendes ;
 - incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

- 2/ Indicateurs de nature opérationnelle :
- départ du personnel clé sans remplacement ;
 - perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
 - conflits sociaux graves ;
 - pénuries durables de matières premières indispensables.

- 3/ Autres indicateurs :
- non-respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;
 - procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face.

8.4- Le commissaire aux comptes s'informe auprès de la direction de faits ou d'événements, dont elle aurait eu connaissance, pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation.

8.5- Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés, le commissaire aux comptes :

- examine les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes relevés dans le but de poursuivre l'exploitation ;
- rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- obtient une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'action pour l'avenir.

8.6- Lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis II du code de commerce.

8.7- Lorsque le commissaire aux comptes constate un retard important et inhabituel dans l'arrêt des comptes annuels, et notamment lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article 676 du code de commerce, prévoyant une demande à la juridiction compétente statuant sur requête, un report de délai pour la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire et de l'organe délibérant habilité, il s'enquiert des raisons l'ayant motivé.

CHAPITRE IX

NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DETENTION D' ACTIONS DE GARANTIE

9.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

9.2- Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, le respect des dispositions légales et statutaires concernant les actions de garantie dont les administrateurs et les membres du conseil de surveillance doivent être détenteurs, lesquelles actions doivent représenter au moins 20% du capital social conformément aux dispositions de l'article 619 du code de commerce et signale, s'il y a lieu, les irrégularités relevées à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité.

9.3- Le commissaire aux comptes ne formule les conclusions de ses travaux que lorsqu'il a relevé des irrégularités qu'il doit porter à la connaissance des organes compétents et de l'assemblée générale.

L'absence de mention d'irrégularités conduit à considérer implicitement que le commissaire aux comptes n'en a pas relevé lors de la mise en œuvre de ses diligences.

9.4- Lorsque le commissaire aux comptes constate des irrégularités liées à la détention d'actions par les administrateurs et les membres du conseil de surveillance, il en informe le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, selon le cas.

Il appartient au conseil de procéder aux régularisations appropriées.

9.5- Le commissaire aux comptes signale, s'il y a lieu, l'irrégularité à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité sous forme d'un rapport, telle que prévue, notamment par les dispositions de l'article 660 du code de commerce.

9.6- Lorsque le capital social de l'entité est détenu entièrement ou majoritairement par l'Etat, les dispositions du présent chapitre ne sont pas applicables et le commissaire aux comptes est dispensé de la présentation d'un rapport.

CHAPITRE X

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION D'AUGMENTATION DU CAPITAL

10.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700 (alinéa 3) du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

10.2- Le commissaire aux comptes s'assure que les informations figurant dans le rapport de l'organe compétent à l'assemblée générale appelée à autoriser l'opération d'augmentation de capital, contiennent notamment :

- le montant et les motifs de l'augmentation de capital proposée ;
- les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription ;
- les modalités de la détermination du prix d'émission.

10.3- Le rapport du commissaire aux comptes est adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'augmentation de capital, comporte, notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées et notamment sur les modalités de fixation du prix d'émission et sur le respect du droit préférentiel de souscription ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absences d'observations sur l'opération d'augmentation du capital.

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération d'augmentation de capital.

CHAPITRE XI

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION DE REDUCTION DU CAPITAL

11.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues, notamment par les dispositions de l'article 712 (alinéa 2) du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

11.2- Le commissaire aux comptes examine si les causes et conditions de la réduction du capital envisagée sont régulières et vérifie, notamment :

- que la réduction ne ramène pas le montant du capital au-dessous du minimum légal ;
- que l'égalité entre les actionnaires ou associés est respectée ;
- et d'une manière générale, que l'ensemble des dispositions légales et réglementaires soient respectées.

11.3- Le rapport du commissaire aux comptes adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant la réduction de capital, comporte notamment les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- des conclusions faisant état des observations ou d'absence d'observations sur l'opération de réduction du capital.

Le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'opportunité de l'opération de réduction de capital.

11.4- Lorsque la réduction du capital, non motivée par des pertes, est réalisée par le conseil d'administration et par l'organe de gestion habilité, le commissaire aux comptes s'assure que cette opération est autorisée par l'assemblée générale et par l'organe délibérant habilité.

11.5- Dans le cas où l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité, pour faciliter une augmentation de capital, une émission d'obligations convertibles en actions, une fusion ou une scission, aurait autorisé le conseil d'administration ou l'organe de gestion habilité, selon le cas, à acheter un nombre d'actions propres en vue de les annuler, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité de l'opération projetée.

11.6- Lorsque la réduction du capital résulte de l'annulation d'actions acquises à la suite d'une transmission de patrimoine à titre universel ou encore à la suite d'une décision de justice, le commissaire aux comptes précise dans son rapport les raisons de l'opération envisagée et souligne si celle-ci n'est pas de nature à porter atteinte à l'égalité entre les actionnaires.

CHAPITRE XII

NORME DE RAPPORT RELATIF A L'EMISSION D'AUTRES VALEURS MOBILIERES

12.1- La présente norme a pour objectif de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une émission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

12.2- Lorsqu'il est demandé à l'assemblée générale extraordinaire de déléguer à l'organe compétent les pouvoirs de fixer les modalités d'émission de valeurs mobilières ou de bons de souscription, le commissaire aux comptes vérifie que les informations nécessaires et suffisantes figurent dans le rapport de l'organe compétent et apprécie si leur présentation est de nature à éclairer les actionnaires sur l'opération proposée ainsi que, le cas échéant, sur les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.

12.3- Le commissaire aux comptes établit un premier rapport qu'il adresse à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité, dans lequel il formule ses observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre et exprime l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives selon lesquelles l'émission pourrait être réalisée ultérieurement.

12.4- Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de l'organe compétent contient toutes les indications utiles sur la marche des affaires sociales depuis le début de l'exercice en cours et, si l'assemblée générale et l'organe délibérant habilité appelé à statuer sur les comptes n'a pas encore été tenu, durant l'exercice précédent.

12.5- Le commissaire aux comptes vérifie que les dispositions prévues par les textes législatifs et réglementaires sont respectées et s'assure que le rapport est suffisamment explicite, en particulier sur les motifs de l'émission et, le cas échéant, de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, ainsi que sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres de capital à émettre.

Dans le cas d'une proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes s'assure que celle-ci est conforme à l'opération soumise à l'approbation des actionnaires et qu'elle ne portera pas atteinte à l'égalité des actionnaires.

12.6- Le premier rapport du commissaire aux comptes adressé à l'assemblée générale extraordinaire et à l'organe délibérant habilité autorisant l'émission déléguée à l'organe compétent comporte les informations suivantes :

- le rappel des textes législatifs et réglementaires applicables ;
- un paragraphe portant sur les vérifications effectuées ;
- une mention indiquant que les diligences ont consisté à vérifier les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre, telles que fournies dans le rapport établi par l'organe compétent ;
- des conclusions assorties, le cas échéant, d'observations sur les modalités de détermination du prix d'émission des titres à émettre ;

18	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 24	30 Joumada Ethania 1435 30 avril 2014
<ul style="list-style-type: none"> — une mention de l'impossibilité de donner un avis sur les conditions définitives de l'émission et du fait qu'un rapport complémentaire sera émis lors de la réalisation de l'émission ; — formule une conclusion sur la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport de l'organe compétent ; — formule des observations, notamment en cas d'insuffisance d'information dans le rapport de l'organe compétent, sur les éléments de calcul du prix d'émission des titres à émettre ou sur son montant. <p>12.7- A l'achèvement de l'opération, le commissaire aux comptes établit un rapport complémentaire dans lequel il :</p> <ul style="list-style-type: none"> — apprécie les informations données dans le rapport de l'organe habilité à l'assemblée générale ; — indique s'il a ou non des observations à formuler sur la conformité des modalités de l'opération au regard de l'autorisation donnée par l'assemblée et des indications fournies à celle-ci ; — donne son avis, compte tenu des conditions définitives de l'émission, sur le montant définitif ainsi que sur l'incidence de l'émission sur la situation des titulaires de titres et de valeurs mobilières donnant accès au capital, appréciée par rapport aux capitaux propres. 	<ul style="list-style-type: none"> — l'organe compétent pour arrêter les comptes en vue de la distribution des acomptes sur dividendes et fixer le montant de ces acomptes ; — une conclusion sur l'opération de distribution envisagée. <p>Les états financiers établis à cette occasion sont joints au rapport.</p>	
<p style="text-align: center;">CHAPITRE XIII</p> <p style="text-align: center;">NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES</p> <p>13.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.</p> <p>13.2- Le commissaire aux comptes vérifie que le bilan établi par la société en vue de la distribution d'un acompte sur dividendes, fait apparaître des réserves et résultats nets distribuables, tel que défini par la loi, suffisants pour en permettre la distribution.</p> <p>13.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il certifie, que le montant des acomptes sur dividendes envisagés est conforme au point 13.2 ci-dessus.</p> <p>13.4- Le commissaire aux comptes établit un rapport à l'occasion d'une décision envisagée de versement d'acomptes sur dividendes. Celui-ci comporte notamment les mentions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> — les objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes ; 	<p style="text-align: center;">CHAPITRE XIV</p> <p style="text-align: center;">NORME DE RAPPORT RELATIF A LA TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS</p> <p>14.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.</p> <p>14.2- Lorsque l'opération de transformation intervient au cours de l'exercice, des comptes intermédiaires sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité. Ces comptes font l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes.</p> <p>14.3- Le commissaire aux comptes établit un rapport sur la transformation des sociétés par actions adressé à l'assemblée générale extraordinaire, qui comporte, notamment, les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> — un paragraphe sur les diligences accomplies ; — une conclusion formulée sous la forme d'observation ou d'absence d'observations à exprimer, en s'assurant notamment, que le montant de l'actif net est égal au moins au capital social requis de la nouvelle forme de la société. <p style="text-align: center;">CHAPITRE XV</p> <p style="text-align: center;">NORME DE RAPPORT RELATIF AUX FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES</p> <p>15.1- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant les diligences du commissaire aux comptes sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées au sens de l'article 40 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, survisé, sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, survisée.</p> <p>15.2- Le commissaire aux comptes est tenu de joindre à son rapport général d'expression d'opinion, un rapport relatif aux prises de participation ou de l'acquisition de plus de la moitié du capital, en cours d'exercice, d'une société en indiquant, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> — la dénomination et siège social ; — le capital social ; — la quote-part acquise dans le capital de l'entité ; — le coût d'acquisition en monnaie nationale, et le cas échéant, en devises. 	

Annexe 05 :
La loi 10-01.

LOIS

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.

Le Président de la République,

Vu la Constitution, notamment ses articles 119, 120, 122-9°, 126 ;

Vu l'ordonnance n° 66-155 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure pénale ;

Vu l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code pénal ;

Vu l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;

Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

Vu la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;

Vu l'ordonnance n° 03-11 du 27 Joumada Ethania 1420 correspondant au 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit ;

Vu la loi n° 05-01 du 27 Dhou El Hidja 1425 correspondant au 6 février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme ;

Vu la loi n° 06-01 du 21 Moharam 1427 correspondant au 20 février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption ;

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° 08-09 du 18 Safar 1429 correspondant au 25 novembre 2008 portant code de procédure civile et administrative ;

Après avis du Conseil d'Etat,

Après adoption par le Parlement,

Promulgue la loi dont la teneur suit :

CHAPITRE I

DISPOSITIONS GENERALES

Article 1er. — La présente loi a pour objet de déterminer les conditions et modalités d'exercice des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Art. 2. — 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.

Art. 3. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leur profession en toute indépendance et probité.

Art. 4. — Il est créé un conseil national de la comptabilité placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, ayant pour missions l'agrément, la normalisation comptable, l'organisation et le suivi des professions comptables.

Le conseil comprend, au moins, trois (3) membres élus représentant chaque organisation professionnelle.

L'organisation et le fonctionnement du conseil ainsi que le reste de sa composition sont fixés par voie réglementaire.

Art. 5. — Il est créé, auprès du conseil national de la comptabilité, les commissions paritaires suivantes :

- une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles ;
- une commission d'agrément ;
- une commission de formation ;
- une commission de discipline et d'arbitrage ;
- une commission de contrôle de qualité.

La composition et les attributions de ces commissions sont définies par voie réglementaire.

Art. 6. — Après agrément, avant inscription à l'ordre national, à la chambre nationale ou à l'organisation nationale et, avant toute entrée en fonction, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé prêtent serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile, en les termes suivants :

« أقسم بالله العليّ العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأنعهد أن أخلص في تادية وظيفتي وأن أكرم سرّ المهنة وأسلك في كل الأمور سلوكه التصرف المحترف الطريف والله على ما أقول شهيد ».

Un procès-verbal est dressé conformément aux dispositions en vigueur.

CHAPITRE II

**DISPOSITIONS COMMUNES AUX PROFESSIONS
D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE
AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE**

Art. 7. — Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de l'organisation nationale des comptables agréés, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances.

Les conditions et les modalités d'agrément sont déterminées par voie réglementaire.

Art. 8. — 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 :

1 — être de nationalité algérienne ;

2 — 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 ;

3 — jouir de tous les droits civiques et politiques,

4 — ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;

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

6 — prêter le serment prévu à l'article 6 ci-dessus.

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.

Art. 9. — Les demandes d'agrément en qualité d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé sont adressées au conseil national de la comptabilité par lettre recommandée ou déposées contre accusé de réception.

Le conseil national de la comptabilité apprécie la validité professionnelle des titres et diplômes de tout candidat sollicitant son agrément dans l'une et/ou l'autre catégorie professionnelle.

Le conseil national de la comptabilité examine la demande d'agrément et vérifie, notamment, sa conformité aux dispositions fixées aux articles 7 et 8 de la présente loi.

Le conseil national de la comptabilité notifie au demandeur de l'agrément la décision d'agrément ou de rejet motivée de la demande dans un délai de quatre (4) mois. L'absence de notification après ce délai ou le rejet de la demande peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire conformément à la législation en vigueur.

Le conseil national de la comptabilité arrête, le 1er janvier de chaque année, la liste des professionnels inscrits au tableau et la publie selon les formes fixées par le ministre chargé des finances.

Art. 10. — Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau s'il n'a pas une adresse professionnelle exclusive.

Art. 11. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé exercent leur activité sur l'ensemble du territoire national.

Art. 12. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé disposent chacun d'un bureau unique qu'ils gèrent pour leur propre compte et sous leur responsabilité ou sous la forme d'une société ou d'un groupement.

Le bureau doit répondre à certaines conditions et normes spécifiques fixées par voie réglementaire.

Le ministre chargé des finances peut autoriser l'ouverture de sections pour certains bureaux de comptabilité.

Art. 13. — L'expert-comptable et le commissaire aux comptes peuvent être désignés en qualité de commissaires aux apports conformément aux dispositions du code de commerce et d'experts judiciaires conformément aux dispositions du code de procédure civile et administrative et du code de procédure pénale.

CHAPITRE III

DE L'ORDRE NATIONAL DES
EXPERTS-COMPTABLES, DE LA CHAMBRE
NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX
COMPTES ET DE L'ORGANISATION
NATIONALE DES COMPTABLES AGREES

Art. 14. — Il est créé un ordre national des experts-comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés, dotés chacun de la personnalité morale, regroupant les personnes physiques ou morales agréées et habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi.

L'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont chacun administrés par un conseil national élu par les professionnels.

Il peut être créé des conseils régionaux.

La composition, les attributions et les règles de fonctionnement des conseils visés ci-dessus sont définies par voie réglementaire.

Art. 15. — Sous réserve des dispositions des articles 4 et 5 ci-dessus, l'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont des organes professionnels chargés, dans le cadre de la loi, de :

- veiller à l'organisation et au bon exercice des professions,
- défendre l'honneur et l'indépendance de leurs membres,
- faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes,
- élaborer leur règlement intérieur qui sera approuvé et publié par le ministre chargé des finances dans un délai de deux (2) mois à compter de la date de leur dépôt,
- élaborer le code de la déontologie de la profession,
- émettre un avis sur toutes les questions relatives à ces professions ainsi que sur leur bon déroulement.

Art. 16. — L'ordre national, la chambre nationale et l'organisation nationale coordonnent leurs activités avec le ministre chargé des finances qui nomme, à cet effet, auprès des conseils visés à l'article ci-dessus, un représentant dont le rang et les attributions sont définis par voie réglementaire.

Art. 17. — Les conseils visés à l'article 14 ci-dessus apportent leur concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligences professionnelles, de tarification des prestations et d'élaboration des textes relatifs à ces professions.

Ils représentent, en outre, les intérêts de la profession à l'égard des tiers et des ordres étrangers similaires.

CHAPITRE IV

DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION
D'EXPERT-COMPTABLE

Art. 18. — Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptables de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi.

Il est habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la présente loi, à exercer la fonction de commissaire aux comptes.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.

Art. 19. — L'expert-comptable est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes.

Il est habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociale et économique.

Art. 20. — La mission de l'expert-comptable est essentiellement ponctuelle ou temporaire.

L'expert-comptable est tenu d'informer ses co-contractants sur la portée de leurs engagements et actes d'administration et de gestion en relation avec sa mission.

Art. 21. — Les honoraires de l'expert-comptable sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre, les conditions de délivrance des rapports.

Ils ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par la société ou l'organisme concerné.

CHAPITRE V

DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION
DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Art. 22. — 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.

Art. 23. — Le commissaire aux comptes a pour missions de :

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

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

- donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant,

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

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

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

Art. 24. — Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision.

Art. 25. — La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

- d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé,

- éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés,

- d'un rapport spécial sur les conventions réglementées,

- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,

- d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,

- d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,

- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,

- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

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

Art. 26. — Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dûment 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 charges.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

Art. 27. — 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 années.

Si les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés sur deux exercices (2) comptables successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la République territorialement compétent.

Dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé.

Art. 28. — Lorsqu'une société ou organisme désigne une société de commissariat aux comptes en qualité de commissaire aux comptes, cette dernière désigne, parmi ses membres inscrits au tableau de la chambre nationale, un commissaire aux comptes qui agit en son nom.

Art. 29. — Lorsqu'une société ou un organisme décide de nommer plus d'un commissaire aux comptes, chacun exerce sa mission conformément aux dispositions de la présente loi.

L'exercice de cette mission est précisé par voie réglementaire.

Art. 30. — Le commissaire aux comptes ou le dirigeant d'une société ou de groupement de commissaires aux comptes est tenu de notifier sa nomination en qualité de commissaire aux comptes à la commission de contrôle qualité par lettre recommandée dans un délai maximum de quinze (15) jours.

Art. 31. — Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme.

Il 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 nécessaires.

Art. 32. — Le commissaire aux comptes peut 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 participation.

Art. 33. — Les administrateurs des sociétés remettent, chaque semestre au moins, au commissaire aux comptes, un état comptable établi selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.

Art. 34. — En cas d'entrave à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes en informe par écrit les instances de gestion, en vue de la mise en œuvre des dispositions du code de commerce.

Art. 35. — Sous réserve de l'observation des normes d'audit et des devoirs professionnels approuvés par le ministre chargé des finances, le commissaire aux comptes détermine l'étendue et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle légal des comptes dans le cadre des termes de références fixés par le cahier des charges pour lequel il a soumis son mandat.

Art. 36. — Le commissaire aux comptes assiste aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée, en relation avec l'accomplissement de leurs fonctions.

Art. 37. — 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.

Art. 38. — 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 effectués.

Art. 39. — L'existence de structures internes d'audit ne dispense pas la société ou l'organisme de l'obligation légale de désigner un commissaire aux comptes.

Art. 40. — Le commissaire aux comptes est tenu de conserver les dossiers de ses clients pendant une période de dix (10) ans à compter du 1er janvier de l'exercice qui suit la dernière année du mandat.

CHAPITRE VI

DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION DE COMPTABLE AGREÉ

Art. 41. — Est comptable agréé, au sens de la présente loi, le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir et arrêter les comptabilités et les comptes des commerçants, sociétés ou organismes qui font appel à son service.

Art. 42. — Le comptable agréé retient, sous sa propre responsabilité et sur la base des documents et pièces comptables qui lui sont remis, les écritures comptables et l'évolution des éléments du patrimoine du commerçant, de la société ou de l'organisme qui lui a confié la tenue de sa comptabilité.

Les comptes, bilans et registres comptables ainsi que toutes les pièces y afférentes, dont le comptable agréé a la charge, sont et demeurent la propriété du client.

Art. 43. — Le comptable agréé peut établir toutes les déclarations sociales, fiscales et administratives relatives à la comptabilité dont il a la charge.

Le comptable agréé peut, en outre, assister son client auprès des différentes administrations concernées.

Art. 44. — Le comptable agréé peut être sollicité par son client pour effectuer des missions d'assistance à l'établissement des états financiers.

Art. 45. — Les honoraires du comptable agréé sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre et les conditions de délivrance des documents.

Ils ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par le commerçant, la société ou l'organisme concerné.

8	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 42	28 Rajab 1431 11 juillet 2010
	<p style="text-align: center;">CHAPITRE VII</p> <p style="text-align: center;">DES SOCIETES D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES ET DE COMPTABILITE</p> <p>Art. 46. — Conformément aux dispositions de l'article 12 ci-dessus, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés peuvent constituer, pour l'exercice de leur profession respective, des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne.</p> <p>Art. 47. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession d'expert-comptable lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'ordre inscrits individuellement au tableau en qualité d'expert-comptable.</p> <p>Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés d'expertise comptable".</p> <p>Art. 48. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession de commissaire aux comptes lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de la chambre nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de commissaire aux comptes.</p> <p>Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés de commissariat aux comptes".</p> <p>Art. 49. — Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 ci-dessus sont habilités à exercer la profession de comptable agréé lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'organisation nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de comptable agréé.</p> <p>Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés de comptabilité".</p> <p>Art. 50. — Conformément aux dispositions des articles 47, 48 et 49 de la présente loi le tiers (1/3) associé non agréé et non inscrit au tableau doit être de nationalité algérienne et titulaire d'un diplôme universitaire en rapport direct ou indirect avec la profession.</p> <p>Art. 51. — Pour être agréés, les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les groupements d'intérêt commun, constitués pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, doivent, en outre, remplir les conditions ci-après :</p>	<p>1 — avoir pour objet l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé,</p> <p>2- être gérés ou administrés par les seuls associés inscrits au tableau,</p> <p>3 — subordonner l'admission de tout nouvel associé ou membre à l'accord préalable, soit de l'organe social habilité à cet effet, soit des porteurs de parts sociales, nonobstant toute disposition contraire,</p> <p>4 — n'être sous la dépendance, directe ou indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupe d'intérêt,</p> <p>5 — ne détenir de participations financières ni dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, bancaires, ni dans des sociétés civiles. Toutefois, lorsque l'activité desdites entreprises se rattache à la profession d'expert-comptable ou à la profession de commissaire aux comptes, le conseil concerné peut autoriser une prise de participation.</p> <p>Art. 52. — Lorsque les experts-comptables, les commissaires aux comptes ou les comptables agréés ont choisi la forme d'une société civile, celle-ci ne peut comprendre que les membres de l'ordre national, de la chambre nationale ou de l'organisation nationale. Toutefois, peuvent être sociétaires non agréés et non inscrits au tableau les juristes, les économistes et toute personne diplômée de l'enseignement supérieur qui, en vertu de sa qualification, apporte un concours à la réalisation de l'objectif de la société civile, dans la limite d'un quart (1/4) des sociétaires à condition qu'ils soient de nationalité algérienne.</p> <p>Art. 53. — Les organes dirigeants des sociétés et groupements, visés aux articles 46 et 52 ci-dessus, ne peuvent être nommés que parmi les professionnels inscrits au tableau.</p> <p>Art. 54. — Les organes dirigeants, visés à l'article 53 ci-dessus, ne peuvent être nommés dans plus d'une société ou groupement.</p> <p>Art. 55. — Il peut être créé, en la forme légale prescrite, toute entreprise publique économique ayant pour objet social l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé dans le respect des dispositions de la présente loi et à la condition que le personnel d'intervention signataire des actes et des documents faisant foi au regard de la loi soit inscrit au tableau de l'ordre, de la chambre ou de l'organisation dans leur catégorie respective.</p> <p>Art. 56. — Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés associés dans le cadre des sociétés et groupements, visés à l'article 46 ci-dessus, ne peuvent plus exécuter en leur nom propre des missions ou mandats qui leur seraient confiés du fait de leur inscription au tableau.</p>

Ces missions ou mandats doivent, obligatoirement, être confiés aux sociétés ou aux groupements.

Art. 57. — Les travaux des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés sont effectués sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme.

Ils doivent observer les dispositions légales et réglementaires régissant leur profession ainsi que le règlement intérieur de l'ordre national, de la chambre nationale ou de l'organisation nationale.

Art. 58. — Les droits et les obligations des membres de l'ordre national des experts-comptables, des membres de la chambre nationale des commissaires aux comptes et des membres de l'organisation nationale des comptables agréés s'étendent aux sociétés d'expertise comptable, aux sociétés de commissariat aux comptes et aux sociétés de comptabilité, à l'exception des droits de vote et d'éligibilité.

CHAPITRE VIII

RESPONSABILITE DES EXPERTS-COMPTABLES, DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET DES COMPTABLES AGREES

Art. 59. — Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.

Art. 60. — L'expert-comptable et le comptable agréé sont, dans l'exercice de leur profession, responsables civilement à l'égard des clients dans les limites contractuelles.

Art. 61. — 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.

Art. 62. — La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale.

Art. 63. — 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.

CHAPITRE IX

INCOMPATIBILITES ET INTERDICTIONS

Art. 64. — En vue de permettre l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatibles avec lesdites professions au sens de la présente loi :

- toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles,
- tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique,
- tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce, autres que celles prévues par l'article 46 ci-dessus,
- l'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme,
- tout mandat parlementaire,
- tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

Le professionnel élu à un mandat parlementaire ou au sein d'une instance exécutive d'une assemblée locale élue doit informer l'ordre auquel il appartient dans un délai d'un (1) mois à compter du début de son mandat.

Il est remplacé à ce titre par un professionnel qui a pour mission de traiter les affaires courantes conformément à l'article 76 ci-dessous.

Ne sont pas incompatibles avec l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle ou complémentaire, conformément à la législation en vigueur, ainsi que les cas visés aux articles 46 et 52 de la présente loi.

Art. 65. — Il est interdit au commissaire aux comptes :

- d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants,
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion,
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés,
- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes,
- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.

Art. 66. — Outre les cas d'incompatibilité et d'interdiction prévus notamment à l'article 715 bis 6 du code de commerce, les personnes physiques ou morales ayant reçu de la société ou de l'organisme, durant les trois (3) dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties, ne peuvent être nommés commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme.

Ces mêmes incompatibilités et interdictions et celles visées aux articles 64 et 65 ci-dessus s'étendent aux membres des sociétés de commissariat aux comptes.

Art. 67. — Il est interdit à l'expert-comptable, au commissaire aux comptes et au comptable agréé d'effectuer toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, directement ou indirectement, des intérêts.

Art. 68. — Lorsqu'une société ou un organisme fait appel à deux ou plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci ne doivent pas dépendre d'une autorité commune, ni être liés par un quelconque intérêt, ni appartenir à une même société de commissariat aux comptes.

Art. 69. — Lorsque l'expert-comptable, le commissaire aux comptes ou le comptable agréé souhaite exercer, provisoirement, une activité incompatible, telle que prévue aux articles ci-dessus, il est tenu de demander auprès de la commission d'agrément d'être omis du tableau, et ce, dans un délai maximum d'un (1) mois à compter de la date du début de son activité. L'accord de la commission d'agrément est donné lorsque la nouvelle fonction du professionnel n'est pas de nature à porter atteinte aux intérêts moraux de la profession.

Art. 70. — Il est interdit à l'expert-comptable, au commissaire aux comptes et au comptable agréé de démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction restant dans leurs attributions légales.

Il leur est également interdit de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public.

Ces interdictions s'appliquent également aux sociétés et groupements qui exercent la profession.

Art. 71. — 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 pénal.

Sont astreints aux mêmes obligations, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable stagiaires, les personnels des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, ainsi que les associés des sociétés mentionnées dans les articles 47, 48, 49 et 52 de la présente loi.

Art. 72. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont déliés du secret professionnel dans les cas prévus par la loi et notamment :

- à la suite d'information ou d'instruction judiciaire,
- en vertu de l'obligation de communication des documents prévue au profit de l'administration fiscale,
- par la volonté de leurs mandants,
- lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la commission de discipline et d'arbitrage prévue par l'article 5 ci-dessus.

Art. 73. — L'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé rend son auteur passible d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 de DA.

En cas de récidive, l'auteur est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à une année et du double de l'amende.

Art. 74. — Exerce illégalement la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé, toute personne non inscrite au tableau ou dont l'inscription a été suspendue ou retirée et qui effectue ou continue à effectuer les opérations prévues par les dispositions de la présente loi.

Est également assimilée à l'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de la profession de commissaire aux comptes et de la profession de comptable agréé, l'usurpation de l'un de ces titres ou des appellations de société d'expertise comptable, de société de commissariat aux comptes ou de société de comptabilité ou d'un titre quelconque tendant à créer une similitude ou une confusion avec ces titres et ces appellations.

CHAPITRE X
DISPOSITIONS DIVERSES

Art. 75. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont tenus de souscrire une police d'assurance pour garantir la responsabilité civile qu'ils peuvent encourir dans l'exercice de leur profession.

Les conséquences pécuniaires de la responsabilité civile encourue par les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés non couvertes par la police d'assurance sont garanties par une police d'assurance souscrite par l'ordre national, la chambre nationale et l'organisation nationale.

Art. 76. — En cas de décès, de radiation ou de suspension de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes ou du comptable agréé, ou de tout autre cas, y compris les cas de liquidation ou de déclaration de faillite, le ministre chargé des finances, sur proposition du président du conseil de l'ordre national, du conseil de la chambre nationale ou du conseil de l'organisation nationale, désigne un professionnel habilité pour gérer le cabinet dont les missions prennent fin avec la clôture de la procédure de liquidation ou avec la levée de l'empêchement.

Le professionnel désigné est soumis aux incompatibilités et interdictions prévues par la présente loi.

Art. 77. — Est expert-comptable stagiaire, commissaire aux comptes stagiaire ou comptable stagiaire, au sens de la présente loi, le candidat ayant subi la formation théorique requise et admis par la commission de formation du conseil national de la comptabilité à effectuer un stage professionnel, conformément aux conditions définies par voie réglementaire.

L'expert-comptable stagiaire, le commissaire aux comptes stagiaire et le comptable stagiaire ne sont pas membres de l'ordre national ou de la chambre nationale ou de l'organisation nationale. Ils sont néanmoins soumis à une surveillance et à un contrôle disciplinaire.

Art. 78. — L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé en exercice sont tenus de recevoir les stagiaires et d'organiser les stages professionnels des experts-comptables stagiaires, des commissaires aux comptes stagiaires et des comptables stagiaires selon des modalités déterminées par le conseil national de la comptabilité avec le concours de l'ordre national, de la chambre nationale et de l'organisation nationale.

Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés sont tenus de rémunérer les stagiaires dont ils ont la charge, selon des modalités fixées par voie réglementaire.

Le refus d'encadrement non motivé d'un stagiaire entraîne une sanction disciplinaire prononcée par la commission de discipline et d'arbitrage visée à l'article 5 ci-dessus.

Art. 79. — Est organisé, à titre transitoire, des examens au profit des experts-comptables stagiaires ayant accompli leur stage sanctionné par une attestation de fin de stage dans un délai maximum de deux (2) ans.

Les conditions et les modalités d'application de la présente loi sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE XI
DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Art. 80. — A la date de la publication de la présente loi au *Journal officiel*, une commission paritaire *ad hoc* est subrogée au conseil de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, à l'effet de préparer, dans un délai maximum de trois (3) mois, les élections du conseil national de l'ordre national des experts-comptables, du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes et du conseil national de l'organisation nationale des comptables agréés.

Chaque profession doit être représentée par au moins deux (2) membres au sein de la commission *ad hoc*.

La composition et les attributions de la commission *ad hoc* sont définies par voie réglementaire.

Art. 81. — Les dispositions de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 et des textes subséquents relatives aux conditions d'accès aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé demeurent en vigueur jusqu'à publication des textes d'application de la présente loi, et ce, dans un délai n'excédant pas six (6) mois.

Chapitre XII
Dispositions finales

Art. 82. — Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés inscrits au tableau de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés conformément à la législation et la réglementation en vigueur à la date de la publication de la présente loi sont agréés d'office et inscrits sur le tableau de l'ordre national des experts-comptables et/ou le tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes et/ou du tableau de l'organisation nationale des comptables agréés.

Art. 83. — Sous réserve des dispositions de l'article 81 ci-dessus, toutes dispositions contraires à la présente loi sont abrogées, notamment la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Art. 84. — La présente loi sera publiée au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010.

Abdelaziz BOUTEFLIKA.

Annexe 06 :
La loi 07-11.

LOIS

Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Le Président de la République,

Vu la Constitution, notamment ses articles 119, 120, 122-9, 126 et 127 ;

Vu l'ordonnance n° 66-154 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure civile ;

Vu l'ordonnance n° 66-155 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure pénale ;

Vu l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code pénal ;

Vu l'ordonnance n° 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national ;

Vu l'ordonnance n° 75-38 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;

Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

Vu la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;

Vu l'ordonnance n° 03-11 du 27 Jomada Ethania 1424 correspondant au 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit ;

Vu la loi n° 04-08 du 27 Jomada Ethania 1425 correspondant au 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités commerciales ;

Après avis du Conseil d'Etat,

Après adoption par le Parlement,

Promulgue la loi dont le teneur suit :

Article 1er. — La présente loi a pour objet de fixer le système comptable financier appelé ci-après comptabilité financière ainsi que les conditions et les modalités de son application.

CHAPITRE I

DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

Art. 2. — Les dispositions de la présente loi s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière sous réserve des dispositions qui lui sont spécifiques.

Les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique sont exclues du champ d'application de la présente loi.

Art. 3. — La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice.

Art. 4. — Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les entités suivantes :

— les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce,

— les coopératives,

— les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,

— et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Art. 5. — Les petites entités dont le chiffre d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée.

Les conditions et modalités d'application du présent article sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE II

DU CADRE CONCEPTUEL, DES PRINCIPES COMPTABLES ET DES NORMES COMPTABLES

Art. 6. — Le système comptable financier comporte un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment :

— comptabilité d'engagement,

— continuité d'exploitation,

- intelligibilité,
- pertinence,
- fiabilité,
- comparabilité,
- coût historique,
- prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

Art. 7. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation.

Le cadre conceptuel définit :

- le champ d'application,
- les principes et conventions comptables,
- les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges.

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière est défini par voie réglementaire.

Art. 8. — Les normes comptables fixent :

- les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits,
- le contenu et le mode de présentation des états financiers.

Les normes comptables sont définies par voie réglementaire.

Art. 9. — Les opérations résultant des activités de l'entité sont enregistrées dans des comptes dont la nomenclature, le contenu et les règles de fonctionnement sont définis par voie réglementaire.

CHAPITRE III

DE L'ORGANISATION DE LA COMPTABILITE

Art. 10. — La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.

Art. 11. — L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe.

Art. 12. — La comptabilité est tenue en monnaie nationale.

Art. 13. — Les opérations libellées en monnaies étrangères sont traduites en monnaie nationale selon les conditions et modalités qui sont définies dans les normes comptables.

Art. 14. — Les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examen physiques et de recensements de documents justificatifs.

Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs.

Art. 15. — Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif, ni entre un élément de charge et un élément de produit, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si, dès l'origine, il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif de charge et de produit simultanément ou sur une base nette.

Art. 16. — Les écritures comptables sont passées selon le principe dit « à partie double » : chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité, dans le respect de l'enregistrement chronologique des opérations. Le montant du débit doit être égal au montant du crédit.

Art. 17. — Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

Art. 18. — Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique.

Art. 19. — Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.

Art. 20. — Les entités soumises à la présente loi tiennent des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités.

Le livre journal et le grand livre sont subdivisés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent.

Le livre journal enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux généraux mensuels de chaque journal auxiliaire).

Le grand livre comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période.

Le livre d'inventaire reprend le bilan et le compte de résultats de l'entité.

Les livres comptables ou les supports qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.

Art. 21. — Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité.

Art. 22. — Les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.

Les modalités de tenue des journaux de recettes et de dépenses des entités susvisées sont fixées par voie réglementaire.

Art. 23. — Les livres comptables cotés et paraphés sont tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge.

Art. 24. — La comptabilité est tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques.

Toute comptabilité informatisée doit satisfaire aux exigences de conservation, d'identification, de sécurité, de fiabilité et de restitution des données.

Les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques sont définies par voie réglementaire.

CHAPITRE IV

DES ETATS FINANCIERS

Art. 25. — Les entités entrant dans le champ d'application de la présente loi établissent au moins annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les petites entités comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultats ;
- un tableau de flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information au bilan et au compte de résultats.

Le contenu et les méthodes d'élaboration des états financiers sont définis par voie réglementaire.

Art. 26. — Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité.

Art. 27. — Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Art. 28. — Les états financiers sont obligatoirement présentés en monnaie nationale.

Art. 29. — Les états financiers fournissent des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent.

Chacun des postes de bilan, compte de résultats et tableau des flux de trésorerie comporte l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

L'annexe comporte des informations comparatives sous forme narrative descriptive et chiffrée.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible.

L'absence de comparabilité, du fait d'une durée d'exercice différente ou pour toute autre raison, le reclassement ou les modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables, sont expliqués dans l'annexe.

Art. 30. — Un exercice comptable a une durée de douze (12) mois couvrant l'année civile.

Une entité peut toutefois être autorisée à avoir un exercice se clôturant à une autre date que le 31 décembre dans la mesure où son activité est liée à un cycle d'exploitation incompatible avec l'année civile.

Dans les cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à douze (12) mois et, notamment, en cas de création ou de cessation de l'entité ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée.

Les modalités d'application de cet article sont précisées par voie réglementaire.

CHAPITRE V

DE LA CONSOLIDATION ET DES COMPTES COMBINES

Art. 31. — Toute entité qui a son siège ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

Art. 32. — Outre les dispositions prévues aux articles des chapitres précédents, la consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Art. 33. — L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes sociaux de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.

Art. 34. — Les entités présentes sur le territoire national qui forment un ensemble économique soumis à une même autorité de décision située ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et publient des comptes dénommés comptes combinés, comme s'il s'agissait d'une seule entité.

Art. 35. — L'établissement et la publication des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

Art. 36. — Les conditions, modalités, méthodes et procédures d'établissement et de publication des comptes consolidés et des comptes combinés sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE VI

DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS ET DE METHODES COMPTABLES

Art. 37. — Une entité peut procéder à des changements d'estimations comptables ou de méthodes comptables lorsque ceux-ci ont pour but une amélioration qualitative des états financiers.

Art. 38. — Les changements d'estimations comptables sont fondés sur les changements des circonstances sur lesquelles une estimation est effectuée, une meilleure expérience ou de nouvelles informations et permettent d'obtenir et de fournir une information plus fiable.

Art. 39. — Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

Art. 40. — Les modalités de prise en compte dans les états financiers des changements d'estimations et des méthodes comptables sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE VII

DISPOSITIONS FINALES

Art. 41. — Le système comptable financier défini par la présente loi entre en vigueur à compter du 1er janvier 2009.

Art. 42. — Sont abrogées, à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, toutes dispositions contraires et notamment l'ordonnance n° 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national.

Art. 43. — La présente loi sera publiée au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant 25 novembre 2007.

Abdelaziz ROUTEFLIKA.