

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

La profession du commissariat aux comptes a connu un développement très rapide aux cours de ces dernières années, notamment après les scandales financiers qui ont frappé le monde et secoué la confiance des investisseurs; la perte de la crédibilité des rapports des commissaires aux comptes a poussé les organisations à améliorer la normalisation de cette profession dans le cadre des normes internationale d'audit (ISA).

Afin d'éclairer ces points nous allons subdiviser ce chapitre en trois sections:

Au cours de la première section nous allons essayer de donner des définitions concernant le commissariat aux comptes, son historique, le statut du commissaire aux comptes, ses diligences et ses responsabilités.

Dans la deuxième section nous allons traiter les grands axes de la normalisation d'audit dans le monde, en commençant par une présentation de quelques scandales financiers, une bref présentation de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) et la loi de la sécurité financière (LSF) et les comités d'audit.

En concluant par la troisième section à travers laquelle nous allons présenter les étapes d'une mission d'audit externe.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Section1 : Le commissariat aux comptes

L'exercice de la profession du commissariat aux comptes nécessite le suivi d'une démarche bien déterminée pour obtenir les résultats attendus. Avant de présenter la démarche d'une mission d'audit externe selon les normes ISA, nous allons essayer dans cette première section de préciser les points suivants:

1. Historique de la structuration de la profession du commissariat aux comptes

Avant d'entamer le cas Algérien, nous allons présenter l'historique de cette profession au niveau mondial, après en France car et pour des raisons historiques l'Algérie est constamment influencée par le choix français.

1.1 La profession du commissariat aux comptes dans le monde : l'historique du commissariat aux comptes est très lié à celle des sociétés par actions et son évolution à travers le temps. Elle a été dictée par le développement qu'a connu le droit commercial et principalement le droit des sociétés dans les pays industrialisés.

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

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

1.2 L'organisation de la profession du commissariat aux comptes En France :

La première organisation structurée de la profession du commissariat aux comptes en France a été créée le 20 juin 1938, avec la création de la fédération des associations des commissaires de sociétés inscrits près des cours d'appel. Le 3 avril 1942 était la date de naissance de la première organisation structurée d'expert comptable en France. La commission de normalisation de la comptabilité et le conseil supérieur de la comptabilité préfiguration du comité de réglementation comptable (CRC) et du conseil national de la comptabilité (CNC) sont créés en 1946 et 1947. Les travaux techniques externes aux instances débouchent sur l'élaboration de diligences normales¹.

Dans la foulée de la loi du 24 juillet 1966 modernisant le statut des sociétés commerciales selon l'article L.125 du code de commerce. Le décret fondateur du 12 août 1969 érige le commissariat aux comptes en profession organisée. La compagnie nationale et les conseils

¹ Gérard Valin, control et auditor, Dunod, Paris, 2006, pp :29-30.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

régionaux des commissaires aux comptes ont été créées (CNCC et CRCC). Le même décret précise le mode d'établissement et de révision des listes, les conditions d'inscription, les procédures disciplinaires, les honoraires, les sociétés civiles professionnelles. L'arrête du 13 mars 1972 fixe les conditions minimales d'assurance de responsabilité civile professionnelle et sert à l'élaboration du contrat d'assurance groupe de la compagnie. Les instances professionnelles sont invitées à formuler des recommandations sur les diligences normales.

Par la suite, d'importantes évolutions, permettront de faire disparaître le titre de comptable agréé et introduiront la notion de révision comptable. Ces évolutions marquées par les circonstances historiques, aboutissent certes à la sélection de professionnelles de haut niveau, mais peu nombreux par rapport aux pays voisins et disposant d'une double représentation professionnelle (OEC et CNCC) au plan national².

1.3 L'organisation de la profession de commissariat aux comptes en Algérie :

Nous allons présenter l'évolution de la structure du commissariat aux comptes en Algérie en cinq étapes:

1.3.1 L'évolution de 1969 à 1980

L'organisation de la profession du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques algériennes a été introduite pour la première fois en 1969 par l'ordonnance 69-107 du 31/12/1969 portant la loi de finances pour 1970 qui prévoyait dans l'article 39 que : « Le ministre d'Etat chargé des finances et du plan était chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractères industriel et commercial et dans les sociétés ou l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et la sincérité de leurs comptes et d'analyser leurs situation active et passive ».

Par la suite est venu le décret 70-173 du 16 novembre 1973 qui définit les missions et les obligations de ces commissaires aux comptes. Ce texte considère le commissaire aux comptes comme un contrôleur permanent de la gestion des entreprises publiques et semi-publiques et a confié son exercice à des fonctionnaires de l'Etat faisant partie du corps de contrôleurs généraux des finances, des contrôleurs des finances, des inspecteurs financiers et à titre exceptionnel, les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances.

Parmi les insuffisances de l'organisation de la profession dans cette période au regard des normes professionnelles internationales on peut citer ce qui suit ³:

- L'absence de permanence dans la surveillance des comptabilités due au manque de moyens et au nombre trop élevé d'entreprises contrôlées par rapport au nombre limité des professionnels.
- L'ambiguïté dans les critères d'accès à cette fonction.

² Gérard Valin, *Op-cit*, 2006 , P :30.

³ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, *La pratique du commissariat aux comptes en Algérie*, 1993, Société Nationale de comptabilité, Algérie, p :27.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- La durée indéterminée du mandat de commissaire aux comptes.
- Le cumul des tâches de gestion et d'appréciation.

1.3.2 La réorganisation du contrôle légal en 1980 (l'institution de la cour des comptes) :

La pratique de contrôle légal en Algérie est devenue insuffisante avec l'accroissement du degré de complexité du secteur public, ce qui a encouragé le législateur algérien pour instituer la cour des comptes par la loi 80-05 du 01/03/1980. Cette loi -en abrogeant le décret 70-173 du 16 novembre 1970 ci-dessus - a dévolu le monopole du contrôle des comptes des entreprises publiques à la cour des comptes comme il est stipulé dans l'article 5 de cette loi⁴.

L'abrogation de l'article 39 de la loi de finance 1970 a engendré un vide juridique quasi-totale quant aux aspects suivants :

- Les conditions de désignation.
- Les missions et obligations.
- Les responsabilités et, d'une façon générale, le statut des commissaires aux comptes.

Ce vide a persisté jusqu'en 1984, date à laquelle fut promulguée la loi de finance pour 1985 qui stipule dans son article 196 que « Des commissaires aux comptes seront désignés auprès des entreprises publiques et auprès des sociétés dans lesquelles l'Etat ou un organisme public détient une part du fonds social... »

Mais cette disposition n'a pas été suivie d'effet à cause de:

- La situation économique de l'époque qui a suscité d'autres besoins telle que la restructuration organique et financière qui ont occulté le problème du commissariat aux comptes.
- Le manque de professionnels du contrôle légal.
- L'absence d'organisation professionnelle.

Il fallu donc attendre jusqu'à l'année 1988, date de l'autonomisation des entreprises publiques.

1.3.3 La réhabilitation, en 1988 du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques :

Avec la promulgation de la loi 88-01 du 12 janvier 1988, portant la loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, une profonde réorganisation de la profession du contrôle légal est devenue indispensable pour éviter toute contradiction possible avec l'esprit des réformes engagées par les pouvoirs publics. Cette réorganisation de la profession s'est traduite sur le plan juridique par la réhabilitation du commissariat aux comptes et l'institution de l'audit interne dans les entreprises publiques⁵. Le statut du commissaire aux comptes a été particularisé par deux importantes innovations :

⁴ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, Op-cit, 1993, p: 29.

⁵ Idem, pp: 31-32.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- L'exercice de cette fonction par des professionnels indépendants.
- La séparation entre la gestion et le contrôle externe de la régularité et la sincérité des comptes.

1.3.4 Organisation de la profession de 1971 à 1991 :

Depuis la création du conseil supérieur de la technique comptable (CSTC) par l'ordonnance n°71-72 du 29 décembre 1971 portant l'organisation de la profession de comptables et d'experts comptables, ce dernier s'est consacré essentiellement à la normalisation comptable. Aussi il a traité les problèmes des professions de comptables et d'experts comptables, tels que :

- Les réponses aux consultations sur les projets de textes relatifs à la comptabilité.
- L'organisation, très limitée en nombre, de colloques sur la comptabilité.
- La discipline professionnelle, etc....

La profession du commissariat aux comptes a été toujours quasiment absente dans toutes ces activités à cause de :

- L'ordonnance 71-72 précitée qui a limité l'exercice de la profession aux entreprises privées, or, le secteur privé de l'époque était très embryonnaire et ne comporte que quelques entreprises en la forme soit individuelle soit en nom collectif, hors du champ d'intervention des commissaires aux comptes.
- Les commissaires aux comptes fonctionnaires de l'Etat (les entreprises publique), n'étaient pas rattachés au conseil supérieur de la technique comptable, mais au ministre des finances, chargé de leur nomination comme de pour leur révocation.
- Ceci explique l'absence de représentation professionnelle, de tableau d'inscription des commissaires aux comptes et de recherches doctrinales et méthodologiques en la matière dans cette période⁶.

1.3.5 La réorganisation de la profession en 2010 :

La profession du commissariat aux comptes a été réorganisée par la promulgation de la loi 01-10 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Cette 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 et prévoit la création d'un conseil national de la comptabilité placé sous l'autorité du ministre chargé des Finances. Donc toutes les dispositions contraires à cette 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.

2. Définition du commissariat aux comptes

Plusieurs organismes et auteurs ont essayé de donner une définition pour l'audit financier:

2.1 Définition de l'IFAC :

Selon l'IFAC « une mission d'audit d'états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs

⁶ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, Op-cit, 1993, p: 37.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

aspects significatifs, conformément à un référentiel identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule (donne une image fidèle) ou (présente sincèrement sous tous les aspects significatifs) qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autre, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif »⁷

2.2 Définition de l'ordre des experts comptables français :

L'ordre des experts comptables français définit trois types de missions normalisées liées aux comptes annuels, la mission de présentation des comptes annuels, la mission d'examen des comptes annuels et la mission d'audit des comptes annuels.

A chacune de ses missions est associé un corps spécifique de diligences et une formule type de rapport. La mission d'audit des comptes annuels se caractérise par le fait qu'elle débouche sur une attestation contenant une « assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle » des comptes annuels audités ».⁸

2.3 Définition du législateur algérien (loi régissant la mission des commissaires aux comptes) :

Selon cette loi, l'audit légal est défini comme suit : « L'audit a pour objectif de permettre à un auditeur d'attester de la régularité et de la sincérité des comptes annuels et de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice ».

2.4 Les caractéristiques communes : Parmi les caractéristiques communes de l'audit et de l'auditeur nous pouvons faire ressortir après examen des définitions précédentes les éléments suivants:

- L'indépendance du commissaire aux comptes, c'est-à-dire la séparation entre l'élaboration et le contrôle des états financiers.
- L'auditeur financier a pour objectif la validation des comptes ou des états financiers établis par l'entité. Le commissaire aux comptes statuait il n'y a pas si longtemps, sur la « régularité et la sincérité des comptes ». Aujourd'hui, il s'exprime sur l'image fidèle que donnent ou ne donnent pas les comptes puisque les comptes sont la traduction chiffrée de la situation d'une entreprise à un moment donné, et de sa vie durant les mois précédents.
- L'auditeur apprécie la qualité des comptes par rapport à un référentiel déterminé.
- L'auditeur financier fait connaître son opinion concernant les états financiers dans un rapport écrit. Cette opinion doit être motivée et étayée. L'auditeur ne livre pas un sentiment ou une impression qui dépend d'une humeur momentanée, il doit exprimer son intime conviction acquise d'une démarche d'un professionnel.
- L'auditeur financier porte un jugement sur les états financiers en délivrant une opinion positive en utilisant l'expression « donne une image fidèle » ou « présente

⁷ Antoini Mercier, Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes 2005-2006 (guid de l'auditeur et l'audité), édition Francis Lefebvre, 2004, p: 389.

⁸ Idem, p: 390.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

sincèrement » comme dans la définition de l'IFAC, ou « attester » dans la définition du législateur algérien, ou en utilisant le terme « certifier » comme le demande le législateur français, ce qui engage le commissaire aux comptes bien davantage qu'un simple constat d'absence d'anomalies.

3.Particularité du commissariat aux comptes par rapport aux autres missions de contrôle

Du fait de ses caractéristiques l'audit financier ne peut être confondu avec un certain nombre de missions voisines, qui sont mises en œuvre soit par l'auditeur financier lui-même, soit par d'autres professionnels. Le tableau ci-dessus présente une comparaison entre les différents types du contrôle:

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Tableau n:°04
Comparaison entre les différents types de contrôle

caractéristiques	Audit			Expertise judiciaire
	Légal	Contractuel	interne	
1-Nature de la mission	-Institutionnelle d'ordre public	-Contractuelle	-fonction permanente de l'entreprise	-définie par le tribunal d'une façon précise
2- Nomination	-par les actionnaires	-par la direction générale	-par la direction générale	-par le tribunal
3-objectif	-certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle. -vérifier la concordance des informations communiquées par le conseil d'administration.	-attester la régularité et la sincérité des comptes	-amélioration des circuits administratifs. -proposer à la direction toutes les mesures de nature à améliorer l'organisation et le traitement de l'information.	-informer ou éclairer la justice sur des situations comptables et financières, évaluation et chiffrage divers
4-intervention	-mission permanente et étendue pendant la durée du mandat	-mission définie dans la lettre de mission (convention)	-mission précisée par la direction générale.	-mission limitée dans le temps par le juge et ponctuelle.
5-Indépendance	-doit être totale vis-à-vis du CA et les actionnaires.	-indépendance totale en principe.	-non subordination hiérarchique et fonctionnelle.	-doit assurer vis-à-vis des parties
6-Principe de non immixtion	- à respecter strictement.	-en principe dans le cadre de l'attestation des travaux mais conseils de gestion non	-immixtion dans la gestion.	-doit être respecté.
7-destinataires des rapports	-CA/A.G.O/	exclus. -direction	-direction	-au juge chargé
8-conditions d'exercice	A.G.E. -inscription a l'ordre national	générale/C.A. -en principe inscription a l'ordre national si travaux d'expertise	générale. -salarie de l'entreprise	de l'affaire. -inscription sur la liste des experts comptables judiciaires

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

		comptable		auprès de la
9-Révélation de faits délictueux	-oui	-non	-non	cours d'appel. -N/A
10-Obligation	-de moyens	-de moyens ou de résultats selon le type de	-obligation de résultats en principe.	-obligation de résultats en principe dans
11-Responsabilité	-civile, pénale,	mission -civile, pénale,	-contrat de	certains cas. -civil, pénale,
12-révocation	disciplinaire. -mission institutionnelle normalement par les instances judiciaires sur demande de l'entreprise	disciplinaire. -précisé dans le contrat.	travail. -application des termes du contrat de travail.	disciplinaire. -par le juge chargé de la supervision des expertises.
13-Rémunération	contrôlée. -barème officiel.	-fixée dans le contrat.	-salaire.	-proposé par l'expert et taxée par le juge.

Source: Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Alger, pp: 37-38.

4. Les conditions d'inscription au tableau d'ordre national

La profession du commissariat aux comptes peut être exercée sous forme individuelle ou sous forme d'une société :

4.1 A titre individuel, pour exercer la profession du commissaire aux comptes il faut remplir les conditions fixées par l'article 8 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010:

- être de nationalité algérienne.
- être titulaire du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent.
- jouir de tous les droits civiques.
- ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher l'honorabilité de la profession.
- être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes.
- prêter le serment prévu à l'article 7 de cette loi.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- Le diplôme du commissariat aux comptes est délivré par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci, après avoir passé un concours⁹.

4.2 Des sociétés de commissaires, la loi n°10-01 du 29 juin a prévu l'exercice de la profession de commissariat aux comptes en société sous forme d'une société par actions (SPA), une société à responsabilité limitée (SARL) ou une société civile ou des groupements d'intérêt commun; en sus des règles propres à chaque forme de société, notamment les règles de constitutions, de fonctionnement et de dissolution, elles doivent, en effet, obéir aux moins aux règles spécifiques citées dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° : 05

Les conditions d'exercer la profession du commissariat aux comptes sous forme d'une société

La forme juridique	Les conditions
SPA, SARL, les groupements	<ul style="list-style-type: none"> • 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 en tableau qualité de commissaire aux comptes. • 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. • avoir pour objet l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. • 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. • N'être sous la dépendance, directe ou indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupe d'intérêt.
Les sociétés civiles	suivant l'article 52 de la loi sus visé, elles ne peuvent comprendre que les membres la chambre nationale, avec une exception dans la limite d'un quart pour les sociétaires algérien diplômés de l'enseignement supérieur qui peuvent participer à la réalisation de l'objectif de la société.
Des conditions communes	<ul style="list-style-type: none"> • Les dirigeants de ces sociétés ne peuvent être que des professionnels inscrits au tableau. • Ces dirigeants ne peuvent pas être nommés dans plusieurs sociétés ou groupements. • Une société de commissariat aux comptes peut prendre la forme d'une entreprise publique à condition que les personnes d'intervention signataires des actes et des documents soient inscrites aux tableaux. • Tout rapport ou document relevant de l'exercice de la mission de

⁹ Loi n°10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agréé.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

	<p>commissariat aux comptes doit comporter, indépendamment du nom patronymique du ou des professionnels chargés du mandat et sous leurs responsabilité personnelle même s'ils sont constitués en société.</p> <ul style="list-style-type: none">• Les droits et les obligations des professionnels membres de la chambre nationale des commissaires aux comptes s'étendent aux sociétés de commissariat aux comptes sauf le droit de vote et d'éligibilité.
--	---

Source: la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé

5. Les qualités professionnelles et morales requises

Le rôle important du commissaire aux comptes exige des compétences professionnelles et morales:

5.1 La compétence, le commissaire aux comptes doit être compétent :

5.1.1 L'importance de la compétence, vu la complexité et l'importance de la mission du commissaire aux comptes, ce dernier doit être une personne de discernement qui maîtrise plusieurs domaines notamment sur le plan intellectuel, pour qu'elle soit apte à confronter les différents problèmes et complexités de sa mission. Ces aptitudes et connaissances sont acquises grâce à la formation théorique et pratique qu'il a fait pour l'obtention de l'agrément du commissariat aux comptes ou expert comptable. Un commissaire aux comptes non compétent ne peut garantir ni la protection suffisante aux actionnaires et aux tiers, ni son indépendance intellectuelle vis-à-vis des gestionnaires et les dirigeant. Ainsi elle permet à l'auditeur à ne pas se retrouver dans une situation d'infériorité technique devant les contrôlés. Lorsqu'il s'agit de la résolution d'un problème complexe, elle lui permet d'éviter les erreurs techniques.

5.1.2 Quelles sont ces connaissances ?, Nous pouvons englober ces connaissances et aptitudes en trois types:

- Des connaissances comptables approfondies, complétées par une bonne maîtrise de l'informatique et des techniques d'audit.
- Une bonne connaissance en économie générale, qui lui permet de mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise à travers ses systèmes, son organisation, ses hommes et son environnement.
- Une connaissance suffisante et approfondies en droit des affaires, droit commercial, la législation fiscale, droit pénale, droit civil pour lui permettre d'appréhender le contexte juridique de sa mission et fonder une opinion adéquate sur la régularité et la sincérité des comptes.

5.1.3 Les efforts de l'Algérie, afin de faire face à ces besoins l'Etat algérien a fixé par voie réglementaire les conditions et les diplômes universitaires nationales et étrangères ouvrant droit au concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable ou aux instituts agréés par le Ministre chargé des Finances.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

5.2 L'indépendance (l'incompatibilité), pour que l'auditeur soit objectif il est nécessaire qu'il fasse preuve d'une indépendance de comportement aux yeux des tiers :

5.2.1 Définition de l'indépendance, le code de déontologie de la profession du commissariat aux comptes français définit l'indépendance du contrôleur légal ou le commissaire aux comptes comme « l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi »¹⁰

5.2.2 Les caractéristique de l'indépendance, elle se caractérise par :

- **L'intégrité**, se matérialise par l'honnêteté et la droiture même en dehors de l'exercice de la profession.
- **L'impartialité**, se caractérise par l'analyse objective des données sans aucun préjugé ou parti pris.
- **La compétence**, comme on a mentionné ci-dessus, elle se résulte des diplômes, de la formation continue, du recours aux autres experts et du respect des recommandations.

5.2.3 Les facteurs de risques menaçant l'indépendance, les risques susceptibles de menacer l'indépendance des auditeurs sont:

- **L'autocontrôle**, il se réalise lorsqu'un auditeur se prononce sur le résultat de son travail lui-même ou par l'intermédiaire d'un membre de son équipe. Ce qui amène à un jugement dépendant.
- **L'intérêt personnel**, il présente un risque lorsque les intérêts propres de l'auditeur soit financiers ou autres se croisent avec la mise en œuvre de sa mission.
- **La représentation**, le niveau de l'impartialité se réduit le fait qu'un auditeur montre une situation défensive de son client dans le cadre d'un conflit ou d'un contentieux.
- **La familiarité ou excès de confiance**, l'entretien des relations d'amitié ou relations anciennes avec les audités peut minimiser le sens de critique chez l'auditeur, ce qui empêche la mise en œuvre de contrôle nécessaire pour la validation des informations à auditer.
- **L'intimidation**, elle se rencontre lorsque un auditeur reçoit des menaces de la part des audités ou d'une autre personne, lui faire peur s'il prend telle ou telle décision il va avoir des conséquences fâcheuses.

5.2.4 Le conflit d'intérêt et apparence d'indépendance : le SEC (Securities and Exchange Commission) définit le principe général d'indépendance à partir de : « la perception que pourrait avoir un investisseur de la perte d'indépendance de l'auditeur légal en raison de faits ou de circonstances dont il aura connaissance et qui le conduiraient à conclure que l'auditeur n'est pas en mesure d'exercer un jugement objectif. »¹¹. Donc pour que l'auditeur ne se retrouvera pas dans une situation de perte d'indépendance, il doit éviter toute situation de conflit d'intérêt avec la personne contrôlée, tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission.

¹⁰ Antoini Mercier, Philippe Merle, 2004, Op-cit, P :105.

¹¹ Idem, P :106.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Par prudence, il est importants aussi pour l'auditeur de garder l'impartialité et la compétence dans ses relations avec les personnes et entités auditées, ça veut dire qu'il doit faire attention concernant ses relations qu'il entretient avec ces personnes.

5.2.5 Les efforts de l'Algérie pour garantir l'indépendance du commissaire aux comptes, afin de garantir l'indépendance intellectuelle et morale du commissaire aux comptes le législateur algérien a édicté des règles à respecter :

▪ **Règles applicables** : d'une manière générale et selon l'article 3 de la loi n°10-01, les professionnels de la comptabilité et de l'audit financier doivent exercer leurs missions en toute indépendance et probité, en respectant les règles applicables. Cette indépendance est garantie par l'ordre national des experts-comptables et la chambre nationale des commissaires aux comptes, qui doivent défendre l'indépendance de leurs membres.

▪ **Incompatibilités** : l'article 64 de la loi 10-précitée a édicté les activités que les professionnels de la comptabilité ne peuvent pas exercer en parallèle avec leurs professions :

- 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 qui dispose que les commissaires aux comptes peuvent exercer leur profession sous la forme de sociétés .
- l'exercice cumulé de la profession de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme.
- tout mandat parlementaire ou mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues. Dans ce cas le professionnel élu doit informer l'ordre auquel il appartient dans un délai d'un mois à compter du début de son mandat.
- On indique ici que l'exercice de l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle et complémentaire, n'est pas incompatible avec l'exercice de la profession du commissariat aux comptes ou l'expertise comptable.

5.2.6 Les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur : il existe deux postulats : le premier postulat est que l'auditeur est un professionnel responsable ; le deuxième part du principe que l'auditeur est un agent opportuniste:

▪ **Le premier postulat**, suppose que l'auditeur est un professionnel responsable, son souci majeur est de donner un sens éthique, politique et social à sa mission en complément d'un niveau d'expertise technique maximisé sous contraintes. Donc l'auditeur est en face de deux choix : Le « Je » qui présente l'intérêt personnel, comporte essentiellement l'intérêt économique et financier de l'auditeur, et le deuxième choix c'est le « Nous » qui présente le sens de la responsabilité et de l'éthique professionnelle au service de la qualité de l'opinion d'audit, sachant qu'il

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

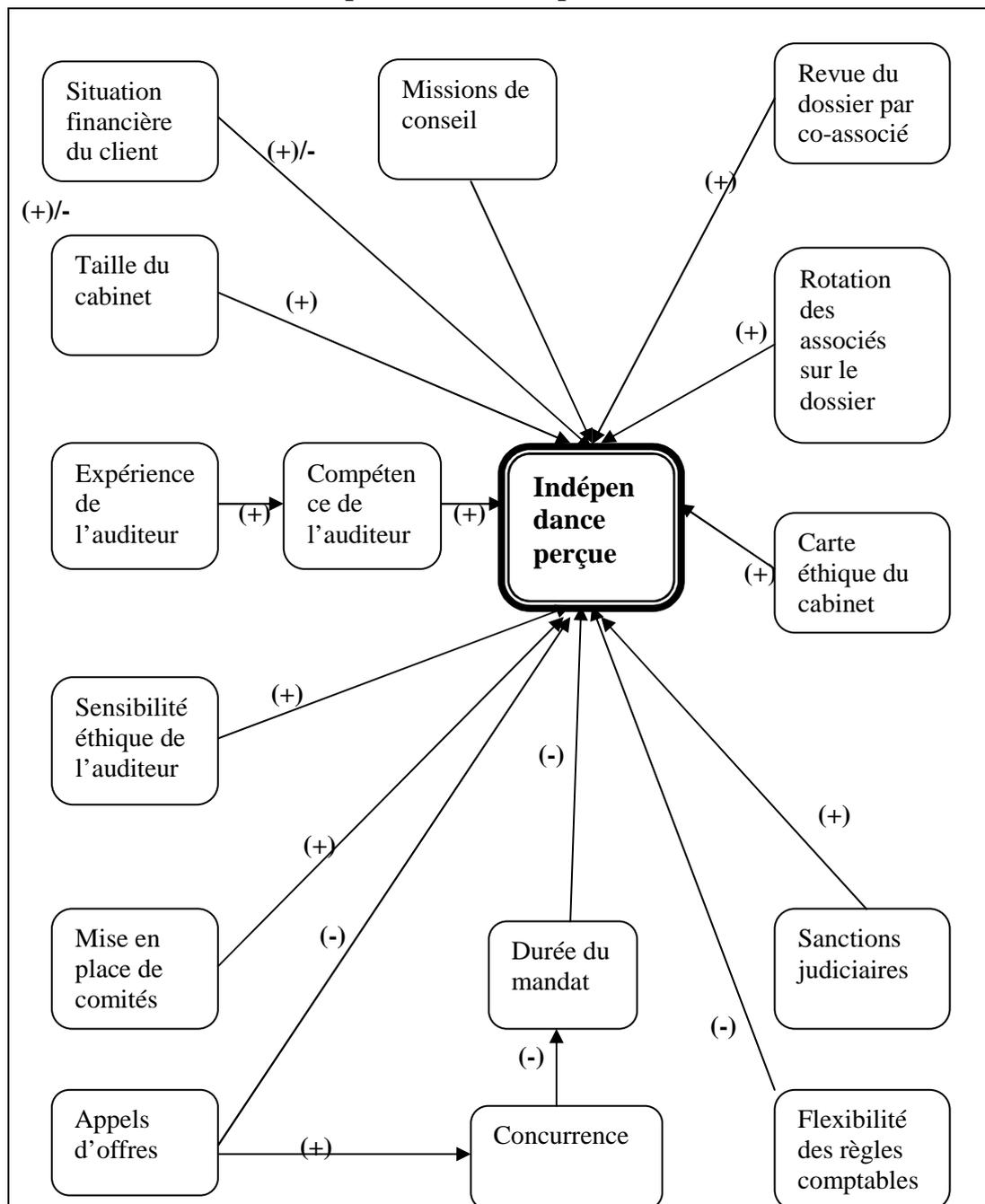
s'agit d'un idéal, que l'indépendance est relative et que l'indépendance absolue n'existe pas.

▪ **Le deuxième postulat**, l'auditeur est un agent opportuniste et ne cherche que son intérêt personnel en sacrifiant la qualité de son opinion d'audit. Cette opinion est influencée d'une manière favorable ou défavorable par plusieurs facteurs.

On peut présenter ces facteurs dans la figure ci-dessous :

Figure n°01

Les facteurs explicatifs de l'indépendance de l'auditeur



Source: Christian Prat et Dit Hauret, l'indépendance perçue de l'auditeur, Lavoisier (revue française de gestion), 2003, P : 107.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

A partir de la figure ci-dessus les facteurs influents de l'auditeur sont :

a) **Les facteurs afférents au cabinet**, on trouve¹² :

- **La réalisation de mission du conseil**, elle peut être désavantageuse comme elle peut être avantageuse pour la mission d'audit, car si l'auditeur réalise des missions de conseil pour l'audité, il peut avoir un certain niveau de dépendance économique vis-à-vis de son client, cette dépendance s'accroît si les honoraires de la mission de conseil sont plus élevés que ceux de la mission d'audit, ce qui incite l'auditeur à prendre plus de risque, la chose qui peut compromettre son objectivité.

A contrario, la réalisation de la mission de conseil au profit de l'audité est bénéfique pour l'audit, comme elle peut améliorer la connaissance de l'auditeur sur le client, donc au lieu d'interdire la réalisation de la mission de conseil, il est conseillé de séparer entre les personnes chargées de la mission d'audit et celles chargées de la mission du conseil dans le même cabinet d'audit, en suivant des procédures de contrôle interne.

- **La taille du cabinet**, comme il est montré dans la figure ci-dessus, la taille du cabinet a une influence positive sur l'indépendance de l'auditeur, car un grand cabinet est perçu comme plus indépendant par les utilisateurs de l'information financière qu'un petit cabinet, comme ils risquent de perdre leurs réputations en cas d'une situation de dépendance, aussi leurs condamnations en cas d'erreur seront plus lourds et le suivit judiciaire sera plus facile car leur niveau de couverture en termes d'assurance responsabilité civile professionnelle est plus élevé.
- **La revue du dossier par un co-associé**, il est clair que la réalisation d'une deuxième révision par un associé du cabinet est bénéfique pour l'audit, car elle incite l'auditeur non seulement à suivre un comportement plus indépendant, mais également à faire des sondages plus nombreux au moment de l'appréciation des forces et faiblesses du contrôle interne et de la révision des comptes, aussi elle permet d'améliorer au sein du cabinet une logique de partage des compétences et des contributions de tous les associés.
- **La rotation des associés sur le même dossier**, elle permet la réduction du niveau de dépendance entre l'auditeur et l'audité, mais cette rotation peut produire des coûts économiques supplémentaires pour l'entreprise, car à chaque rotation le nouveau auditeur prend du temps et confronte des difficultés pour bien comprendre l'activité de l'audité.

¹² Christian Prat et Dit Hauret, l'indépendance perçue de l'auditeur, Lavoisier (revue français de gestion), 2003, PP : 108-111.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **La mise en place d'une charte éthique interne au cabinet**, un cabinet d'audit peut transformer l'indépendance de l'auditeur à « une valeur partagée » au sein du cabinet qui ferait l'objet d'une norme de comportement explicitée dans un code d'éthique interne, ce qui permet la diminution des comportements non éthiques et contraires à son système de valeurs, d'autre chercheurs trouvent que ce code ne pourra être efficace que pour les auditeurs qui ont déjà un sens moral développé.
- b) **Les facteurs afférents à l'auditeur**, sont¹³:
- **L'expérience**, un auditeur expérimenté est perçu indépendant plus qu'un auditeur moins expérimenté, car l'expérience aide l'auditeur à confronter les situations complexes, mais l'expérience pourrait en partie disparaître lors de la rotation des associés responsables de la certification des comptes.
 - **La compétence**, elle est définie par le niveau de technicité, de connaissance et d'expérience de l'auditeur, ce dernier ne pourra jamais prendre des décisions indépendantes que si sa compétence lui permet d'accomplir de manière totalement satisfaisante l'ensemble de ses travaux d'audit.
 - **La sensibilité éthique**, lors de l'émission de l'opinion de l'auditeur sur des états financiers d'une entreprise, il est possible qu'il confronte des véritables problèmes si cette opinion ne plaira pas les dirigeants de l'entreprise concernée, car il peut perdre son monde et les honoraires y afférent, dans ce cas plus la personnalité et la sensibilité éthique de l'auditeur sont fortes plus ce dernier est perçu indépendant.
- c) **Les facteurs afférents aux relations auditeur – audité**, ils comportent¹⁴:
- **La situation financière du client**, la mauvaise situation financière d'un client incite les auditeurs ou les cabinets d'audit à être plus vigilant, car ils auront un risque de mise en cause de leur responsabilité civile et pénale beaucoup plus élevé que dans le cas où leurs clients seraient en bonne santé financière, donc ils sont perçu plus indépendants.
 - **La concurrence entre cabinets**, elle est considéré comme un risque sur l'indépendance de l'auditeur, car plus la concurrence est forte dans le marché d'audit, plus les cabinets d'audit incite leurs auditeurs soit à réduire l'étendue de ses interventions, soit à produire l'opinion favorable à l'entreprise que l'on attend de lui, donc l'auditeur ici est perçu moins indépendant par les utilisateurs de l'information financière.
 - **Les appels d'offre**, ils doivent être organisé d'une façon a permettre la détermination du montant des honoraires en cohérence avec les grandes masses du bilan et du compte de résultat, et ne doit pas traduire une intention manifeste de

¹³ Christian Prat et Dit Hauret, Op-cit, 2003, PP : 111-112.

¹⁴ Idem, PP :112-113.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

concurrence déloyale ou une politique de « prix d'appel » en vue d'obtenir, de manière directe ou indirecte, d'autres missions.

d) **Les mécanismes incitatifs externes**, sont des facteurs ne dépendent ni de l'auditeur ni de l'audité¹⁵ :

- **La durée du monda**, plus la durée du monda est allongée, plus l'indépendance de l'auditeur se baisse, car dans ce cas la relation entre l'auditeur et l'audité se consolide de plus en plus donc il devient de plus en plus complaisant et mettrait en œuvre des techniques de révision de moins en moins innovantes.
- **La mise en place de comité d'audit**, elle peut renforcer l'indépendance de l'auditeur car elle allège la pression que les dirigeants de l'entreprise peuvent faire peser sur l'auditeur et met ce dernier en meilleure position pour soutenir le conflit, mais parfois ses comités sont considérés insuffisants car ils se composent des dirigeants d'autres sociétés qui n'ont pas un intérêt à s'opposer à ceux de la société contrôlée en cas de conflit.
- **La flexibilité des règles et méthodes comptables**, elle a une influence négative sur le niveau d'indépendance perçu de l'auditeur, car la réduction du choix possible d'options comptables met à la disposition des préparateurs des états financiers, augmente la probabilité que l'auditeur détecte les entraves aux règles et diminue les pressions subies.
- **Les sanctions judiciaires**, sont une réponse au danger créé par une organisation qui chercherait à être auditée pour la forme sans que l'audit réalisé ait une véritable substance. La mise en place de ces sanctions permet de renforcer l'indépendance de l'auditeur

6. Responsabilité du commissaire aux comptes

On assiste depuis quelques années à un accroissement du nombre des actions sur la responsabilité contre les commissaires aux comptes non seulement en matière de responsabilité civile mais aussi pénale et disciplinaire :

6.1 La nature de l'obligation du commissaire aux comptes, selon les termes de l'article 59 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 « Le commissaire aux comptes à une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats ».

La prise en compte de cette distinction est un élément d'appréciation essentiel pour le juge lorsque il doit décider si dans tel cas d'espèce, les agissements du professionnel sont ou non constitutifs d'un comportement fautif, mais que veut-il dire par une responsabilité de moyen et une responsabilité de résultat ?

¹⁵ Christian Prat et Dit Hauret, Op-cit, 2003, PP: 113-115.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

La responsabilité de moyens, « consiste pour le débiteur à s'engager, à l'égard de son créancier, à employer les moyens appropriés pour accomplir une obligation, sans pour autant en garantir la bonne fin, et en cas de litige, le créancier devra rapporter la preuve que l'inexécution de l'obligation est due à une faute du débiteur »¹⁶

La responsabilité de résultat, « consiste pour le débiteur à procurer à son créancier un résultat précis. En cas de litige, l'inexécution de l'obligation fait présumer la faute du débiteur qui, pour s'exonérer de sa responsabilité, devra apporter la preuve que le non accomplissement de son obligation est due à une cause qui ne lui est pas imputable. »¹⁷

6.2 Les différents types de responsabilité du commissaire aux comptes, il existe trois types de responsabilités:

6.2.1 La responsabilité civile, selon l'article 61 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 « 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'infractions aux dispositions de la présente loi. »

Les éléments constitutifs de cette responsabilité civile suppose que le commissaire aux comptes commis une faute et que cette faute cause un préjudice et qu'un lien de causalité existe entre cette faute et le dommage subi :

- **La faute**, c'est la première condition de la mise en œuvre de la responsabilité civile, elle peut intervenir à tous les stades de sa mission, lors de l'acceptation ou de la cessation des fonctions, ou bien dans le courant de sa mission.

Les personnes pouvant être mises en cause dans une action en responsabilité civile sont :

- **Le professionnel lui-même**, le commissaire aux comptes est tenue des conséquences dommageables des fautes ou des négligences qu'il a personnellement commis dans l'exercice de ses fonctions.
- **Collaborateurs et experts**, Le commissaire aux comptes est responsable de la faute de ses proposés, notamment ses collaborateurs, en revanche, la responsabilité du commissaire aux comptes vis-à-vis les experts doit être précisée par des textes réglementaires.
- **Administrateurs, directeurs et directeurs généraux**, les commissaires aux comptes ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale (code de commerce français art. L822-17, al, 2)

Comme le commissaire aux comptes est tenue, d'une manière générale sauf dans des cas exceptionnels, à une responsabilité de moyen et non de résultat, la preuve de sa

¹⁶ Antoine Mercier et Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes « guide de l'auditeur et l'audit » 2009-2010, Edition Francis Lefebvre, France, 2008, P : 273.

¹⁷ Idem, P : 273.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

faute suppose que l'on puisse avoir accès à son dossier pour apprécier la qualité de ses diligences, mais sous la contrainte du secret professionnel, l'accès aux dossiers du travail du commissaire aux comptes en cas de mise en cause de sa responsabilité civile devient une possibilité et non une obligation pour le commissaire aux comptes.

- **Le préjudice**, le dommage causé doit être certain, direct et porter atteinte à un droit acquis par la personne qui s'estime lésée:
 - **Le préjudice doit être certain**, c'est-à-dire que le juge doit pouvoir constater l'existence et statuer sur le montant du préjudice subi. Un préjudice certain n'est pas forcément un préjudice actuel il peut être un préjudice futur qu'on peut l'évaluer, aussi le préjudice peut présenter une perte de chance pour la victime.
 - **Le préjudice doit être direct**, c'est-à-dire que l'auteur de la faute ne supporte pas les conséquences lointaines de celle-ci qui auraient pu se produire, même si cette faute n'aurait pas eu lieu.
 - **Le préjudice doit léser le demandeur**, le dommage subi peut être matériel comme il peut être moral, et pour que le dommage puisse donner droit à réparation, le demandeur doit être impérativement la personne lésée, directement ou indirectement, et le dommage ne doit pas violer un droit présentant un caractère délictueux.
- **Lien de causalité**, la faute du commissaire aux comptes ne pourra être retenue sauf si le demandeur peut prouver un lien de causalité entre la faute et le dommage subi, donc la responsabilité du commissaire aux comptes doit être exclue s'il rapporte la preuve que le préjudice est indépendant de la faute, c'est-à-dire la faute pourra se produire même en l'absence des faits qui lui sont reprochés, aussi s'il peut prouver que le dommage est antérieur à la faute, par exemple l'acceptation d'un directeur d'entrer dans une société au vu d'un bilan qui s'est révélé inexact, dans ce cas y'a aucun lien de causalité entre le dommage et la faute car le rapport du commissaire aux comptes est postérieur de cette décision.
- **Exonération**, l'article 61 de loi 10-01 précitée, détermine les cas dans lesquels le commissaire aux comptes peut être déchargé de sa responsabilité :
 - L'accomplissement des diligences normales de sa fonction.
 - L'information du conseil d'administration de ces infractions.
 - Il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine, après qu'il en aura eu connaissance.
 - L'information du procureur de la république près le tribunal compétent, en cas de constatation d'une infraction.

6.2.2 Responsabilité pénale, selon l'article 62 de la loi 10-01 précité « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale ».

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **Définition de l'infraction**, est l'acte ou l'omission interdit par la loi sous menace de l'application d'une peine, les infractions pénales sont classées selon leur gravité, en premier lieu : le crime, le délit, après la contravention.
Il n'y a ni crime ni contravention dans les infractions liées spécifiquement au statut ou à l'exercice de la profession, sauf commission d'une infraction indépendante de la profession, les commissaires aux comptes ne peuvent donc être poursuivis que pour des délits.
- **Les éléments constitutifs des infractions**, trois éléments constituent les infractions sont :
 - **L'élément légal**, il n'y a pas d'infraction sans texte réglementaire.
 - **L'élément matériel**, l'infraction ne peut être fondée uniquement sur une mauvaise intention, il faut au minimum l'existence d'un commencement d'exécution, mais l'exécution ne signifie pas qu'il y'a nécessairement l'action car l'élément matériel ne correspond pas au résultat de l'infraction mais à l'attitude de l'auteur de l'infraction.
 - **L'élément moral**, toute infraction suppose un minimum d'élément moral ou intentionnel, elle repose sur la culpabilité de l'auteur qui commit une faute qui peut être intentionnelle ou résulte de l'imprudence ou de la négligence.
- **Types d'infractions liées à la profession**, il existe deux types :
 - **Les infractions relatives au statut**, sont :
 - L'usage illicite du titre, sans être inscrit sur la liste ou sans avoir prêté serment.
 - L'exercice illégal de la profession, sans être inscrit sur la liste ou sans avoir prêté serment, et en cas d'interdiction temporaire et de suspension provisoire.
 - La violation des incompatibilités légales.
 - **Les infractions relatives à l'exercice des fonctions**, sont :
 - La violation du secret professionnel.
 - La communication d'informations mensongères.
 - la non-révélation des faits délictueux.
 - Le défaut d'information sur les prises de participation réalisées par une société commerciale.
 - Le défaut d'information sur les prises de contrôle réalisées par les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.
 - La communication d'informations inexacts sur la suppression du droit préférentiel de souscription.
 - La représentation des obligations par le commissaire aux comptes.
 - Les délits d'initié et de fausse information boursière, même s'ils n'entrent pas spécifiquement dans les infractions visant expressément le commissaire aux comptes.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

6.2.3 Responsabilité disciplinaire, selon l'article 63 de la loi 10-01 « La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions. »

- **Les caractéristiques de la responsabilité disciplinaires**, sont :
 - **L'auteur de la faute**, les commissaires aux comptes quelque soit personne physique ou morale sont passible de sanctions disciplinaires.
 - **La faute**, parmi les fautes qui peuvent engager la responsabilité disciplinaire :
 - Les infractions de la loi, règlements, normes d'exercice professionnel, code de déontologie de la profession, comme les inscriptions irrégulières sur la liste, le non respect des obligations légales par exemple le non paiement des impôts la chose qui nuise à l'image de la profession.
 - La négligence grave, ou la violation d'une règle ou d'une norme régissant le comportement du professionnel, par exemple la signature d'un rapport de certification sans supervision préalable des travaux de contrôle des collaborateurs.
 - Les fautes résultant d'un comportement contraire à la probité, l'honneur ou à l'indépendance, comme l'absence de déclarations fiscales et le non règlement de la TVA.
- **Les sanctions disciplinaires**, selon l'article 63 visé ci-dessus les sanctions disciplinaires sont :
 - l'avertissement,
 - le blâme,
 - la suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois,
 - la radiation du tableau.

Section 2 : la normalisation d'audit externe

De nombreux scandales financiers ont frappé le monde, la chose qui a remis en cause la fiabilité des travaux de contrôle externe, ce qu'il a poussé plusieurs pays à promulguer des lois réorganisant la profession du commissariat aux comptes dans le but de normaliser cette profession et trouver des solutions pour ses défaillances.

A travers cette section on va essayer de présenter des exemples de ses scandales et les essais des différents pays du monde pour trouver des solutions:

1. Les scandales financiers

Parmi les plus grands scandales qui ont secoué la confiance des investisseurs on trouve par exemple l'affaire Enron et World Com au Etats unis et l'affaire Vivendi en France:

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

1.1 l'affaire Enron,

L'entreprise Enron créé en 1985, fut l'une des plus grandes entreprises américaines par sa capitalisation boursière. Outre ses activités propres dans le gaz naturel, cette société avait monté un système de courtage par lequel elle achetait et revendait de l'électricité, notamment au réseau des distributeurs de courant de l'État de Californie.

En décembre 2001, elle fit faillite en raison des pertes occasionnées par ses opérations spéculatives sur le marché de l'électricité, qui avaient été maquillées en bénéfices via des manipulations comptables.

Lors de sa mise sous la protection de la loi sur les faillites en 2001, Enron se présentait, avec un chiffre d'affaires prévu pour l'année 2001 de 139 milliards \$ et un effectif de près de 28 000 salariés, comme le 6^{ème} groupe énergétique mondial et la 7^{ème} firme américaine. Au-delà des pertes de leurs emplois et de leurs fonds de pension par les salariés, de leur capital par les actionnaires et de leurs créances par les fournisseurs, l'accumulation de lourdes pertes financières et d'image par plusieurs grandes banques d'affaires, la chute d'Enron a en effet causé le démantèlement du premier réseau mondial d'audit comptable « Arthur Andersen » comme conséquence d'avoir donné, par négligence ou avec préméditation, une image erronée de la situation financière d'Enron¹⁸.

Plus la condamnation d'une amende de 500 000 dollars US, la société d'audit Andersen avait été condamné en juin 2002 dans le cadre de l'affaire Enron, un jugement lui interdisant de poursuivre les audits de sociétés cotées en bourse. L'entreprise a depuis perdu la majorité de ses clients américains et étrangers, en outre elle a gardé que 2000 collaborateurs parmi les 28 000 qu'elle employait avant.

La crise d'Enron a par ailleurs contribué à accélérer les réformes des normes comptables internationales, des systèmes de surveillance des marchés financiers et des structures de gouvernement d'entreprise, tout en relançant les réflexions sur la notion d'entreprise socialement responsable.

1.2 L'affaire Vivendi

L'entreprise Vivendi est une multinationale française à l'origine spécialisé dans les services aux collectivités territoriales (eau, transport et environnement) sous le nom de « Compagnie générale des eaux », le groupe s'est peu à peu renforcé, à la fin des années 1990, dans les nouvelles technologies, coté à la bourse de Paris où il appartient à l'indice CAC 40.

En juillet 2002, le PDG « Jean-Marie Messier » est contraint de démissionner de son poste de président car le groupe est au bord de la banqueroute ; en effet, il est alors proche de la cessation de paiements, perdant un milliard de dollars par mois. En mars 2003, Vivendi

¹⁸ Jean-Jacques Pluchart, L'éthique des affaires : portée et limites de l'approche fonctionnaliste : L'étude du cas Enron, La Revue des Sciences de Gestion, Paris, 2005/6 n°216, PP :17-18.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Universal annonce une perte comptable de 23 milliards d'euros alors qu'un an auparavant, son PDG déclarait qu'elle allait « mieux que bien ! ».

Le gendarme de la bourse américaine a décidé d'indemniser les petits actionnaires du groupe avec les amendes payées par l'entreprise et son ancien PDG, après les publications financières frauduleuses qui a trompé le public, surpris la confiance du marché et porté préjudice aux actionnaires, entre 2000 et 2002.

2. La loi de Sarbanes-Oxley

La loi Sarbanes-Oxley « SOX » du 30 juillet 2002, est venue comme une réponse aux scandales financiers qui ont frappé les états unis en 2001 et au début de l'année 2002 comme Enron, Xerox ET World Com.

2.1 Les principes de la loi, elle est guidée par trois principes :

- L'exactitude
- L'accessibilité de l'information
- La responsabilité des gestionnaires.
- L'indépendance des organes vérificateurs.

2.2 Les objectifs de la loi, elle a pour objectif de :

- Augmenter la responsabilité de la société.
- Mieux protéger les investisseurs.
- Rendre la confiance aux investisseurs et aux petits épargnants.

2.3 Le contenu de cette loi, la loi Sarbanes-Oxley contient six axes principaux :

- **La certification des comptes**, la section 302 de cette loi dispose que le directeur général (chief executive officer- CEO) et le directeur financier (Chief financial officer-CFO) sont obligés de certifier les états financiers publiés, au moyen d'une déclaration signée.
- **Contenu des rapports**, parmi les points que les entreprises doivent signaler dans leurs rapports :
 - Elles doivent fournir des informations supplémentaires à la Securities and Exchange Commission (SEC) afin de rendre les informations financières plus claires et plus fiables.
 - Elles doivent rendre publics les ajustements comptables identifiés par les auditeurs, les engagements hors bilan et les changements dans la propriété des actifs détenus par les dirigeants.
 - La rédaction d'un rapport sur les procédures de contrôle interne par les dirigeants de la société et préciser si un code d'éthique a été adopté.
- **Contrôle de la SEC**, elle doit contrôler régulièrement les sociétés cotées en bourse au moins une fois chaque trois ans.
- **Comités d'audit et règles d'audit**, chaque société doit mettre en place un comité d'audit indépendant pour superviser le processus de vérification.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Aussi la section 203 de cette loi dispose que les auditeurs externes ne peuvent offrir aux sociétés dont ils vérifient les comptes des services autres que ceux qui sont directement liés à cette activité.

- **Création du public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)**, c'est un nouvel organisme dépendant de la SEC comprend cinq membres nommés par celle-ci, il est chargé de :
 - La surveillance et la supervision des cabinets d'audit.
 - L'établissement des normes.
 - La conduction des enquêtes.
 - La sanction des personnes physiques et morales qui ne respectent pas les règles.
- **Les sanctions**, la loi SOX et dans sa section 906 a créé de nouvelles sanctions pénales et a renforcé d'autres, par exemple la certification des états financiers non conformes à la réglementation est passible d'une amende d'un million de dollars ou d'un emprisonnement de dix ans au plus.

2.4 La certification des comptes, la section 302 de cette loi impose aux directeur générale et le directeur financier la préparation d'une déclaration, accompagnant le rapport des auditeurs qui :

- Certifie la validité des états financiers et des indications hors bilan contenues dans le rapport annuel ou périodique.
- Signale que les états financiers présentent de manière sincère, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière et les résultats de l'activité de l'entreprise.

Et en matière de contrôle interne ils doivent attester qu'ils :

- Sont responsables de la mise en place et du maintien du contrôle interne.
- Ont conçu ce contrôle de telle sorte que toute information significative concernant les entreprises et les sociétés consolidées est connue par les dirigeants, notamment pendant la période de préparation des rapports périodiques.
- Ont évalué l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise à moins de 90 jours de la publication des rapports.
- Ont présenté dans leur rapport leurs conclusions concernant l'efficacité du contrôle interne fondée sur leur évaluation.

2.5 Le contrôle interne et la loi SOX, la loi SOX a donné une grande importance au contrôle interne, elle exige que chaque rapport annuel contienne un rapport sur le contrôle interne qui :

- Confirme que la direction est responsable de la mise en place et de la gestion d'une structure de contrôle interne adéquate et de procédures pour la communication financière.
- Contienne une évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date de clôture des comptes.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- En sus les dirigeants doivent signaler aux auditeurs et au comité d'audit les défiances dans le contrôle interne et les fraudes liées au contrôle interne, aussi ils doivent mentionner dans leur rapport s'il y'a eu des changements significatifs dans le contrôle interne après la date d'évaluation.

3. La loi de la sécurité financière

La loi de la sécurité financière « LSF » du 1^{er} aout 2003, est venue comme une réponse aux scandales financière en Europ :

3.1 Les hypothèses principales de la LSF, la loi de la sécurité financière 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 lui-même.
- La capacité de l'information comptable et financière à refléter fidèlement la performance d'une entreprise.
- La normalisation, l'évaluation et la documentation du contrôle interne contribuent à la qualité du contrôle interne, sans préciser les référentiels à utiliser.

3.2 Les similitudes des lois Sarbanes-Oxley et de Sécurité financière, afin de garantir une information financière plus complète à destination des investisseurs en premier lieu, les deux lois prévoient une évaluation du contrôle interne signée par le président et le directeur financier jointe au rapport annuel et accompagnée d'une opinion de l'auditeur externe, dans la loi SOX, presque les mêmes procédures sont adoptées dans la loi de la sécurité financière, ou le président doit aussi rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place dans un rapport joint au rapport de gestion sur les comptes sociaux et les comptes consolidés, les commissaires aux comptes aussi doivent présenter leurs observations sur les procédures du contrôle interne mises en place pour celles relatives à l'élaboration de l'information financière, dans un rapport joint à leur rapport général.

3.3 Les différences entre la loi de la sécurité financière et la loi Sarbans-Oxley, le tableau suivant présente une synthèse de principales différences entre la LSF et la loi SOX:

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Tableau n° : 06
Les différences entre la LSF et la SOX

Le critère	SOX	LSF
Champ d'application	Elle concerne toute les entreprises faisant appel public à l'épargne	Elle ne concerne que les entreprises anonymes, cotées ou non
Date d'application	A partir de l'année 2005	Elle applicable pour les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2003.
Le contrôle interne	Elle donne une définition précise du contrôle interne.	Elle ne donne aucune définition pour le contrôle interne.
Les sanctions	Elle prescrit des sanctions civiles et pénales pour les dirigeants de l'entreprise.	La pénalisation est indirecte reposant sur la diffusion de fausses informations.
Le seuil de signification	Elle ne concerne que les contrôles significatifs qui ont un impact sur les comptes.	Elle ne pose pas le problème du seuil de signification, car toutes les procédures significatives ou non entrent dans le champ d'application.

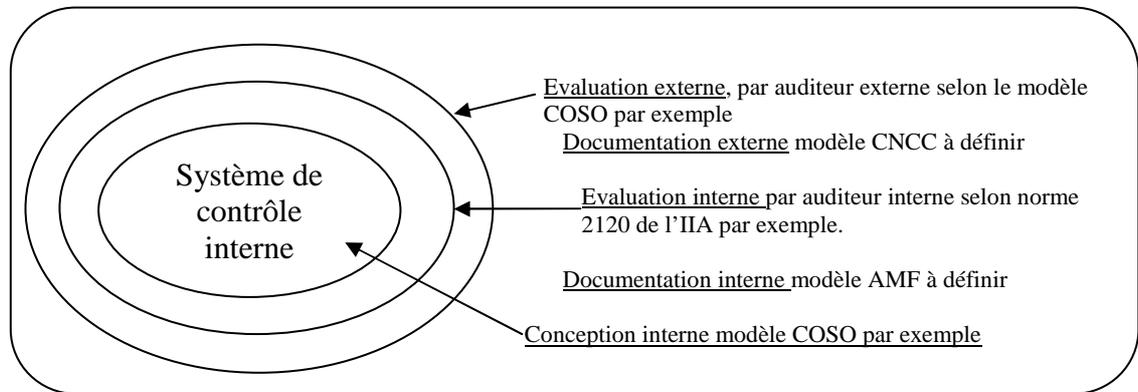
Source : réalisé par l'étudiante en utilisant l'article de « Laurant Cappelletti, la normalisation du contrôle interne : Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de la sécurité financière, IAE de Lyon, Université Jean Moulin Lyon 3 », PP : 4-5.

3.4 Le contrôle interne dans l'esprit de la LSF , l'évaluation du contrôle interne requise par la LSF est différente de celle requise dans le cas d'une certification des comptes par des auditeurs externes, car dans la mission du commissariat aux comptes l'analyse du contrôle interne n'est qu'une procédure d'audit parmi d'autres, mais dans l'esprit de la LSF l'analyse du contrôle interne a pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne sur le reporting financier mis en œuvre au cours de la période. Mais la LSF ne donne pas de modèle du contrôle interne, il existe plusieurs référentiels pour normaliser, évaluer et documenter le contrôle interne.

Le schéma suivant présente les modèles possibles :

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Figure n° : 02
Les modèles possibles de normalisation du contrôle interne, de son évaluation de sa documentation



Source : Laurant Cappelletti, la normalisation du contrôle interne : Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de la sécurité financière, IAE de Lyon, Université Jean Moulin Lyon 3, P11

Donc la LSF ne précise pas ni la forme ni le contenu des rapports destinés aux investisseurs à faire par les dirigeants, mais l'obligation de normaliser ces rapport a poussé la LSF à désigné la nouvelle autorité des marchés financiers (AMF) comme seule responsable pour fixer le contenu des rapports.

Un groupe de travail incluant l'AMF, le MEDEF et l'IFACI a été constitué pour définir les modalités d'application de la LSF dans les sociétés cotées.

4. Les comités d'audit

Les comités d'audit sont aujourd'hui présentés comme un mécanisme privilégié permettant d'améliorer le gouvernement des entreprises :

4.1 Le rôle du comité d'audit, les principales attributions du comité d'audit¹⁹ :

- **Le suivi du processus d'élaboration de l'information financière**, ça ne veut pas dire qu'il est demandé au comité d'audit de suivre au sens contrôler et/ou vérifier l'information financière elle-même, dont la charge incombe à la direction générale, mais d'être informé de l'architecture d'ensemble des systèmes permettant d'élaborer cette information.

Et afin de bien remplir cette mission le comité d'audit doit revoir l'information comptable et financière en s'interrogeant sur la traduction comptable des événements importants qui ont une incidence sur les comptes de l'entreprise, comme l'acquisition ou cessions significatives ou restructurations...etc.

En cas de dysfonctionnement dans le processus d'élaboration de l'information financière, le comité d'audit s'assure que les actions correctrices ont été mises en place.

- **Le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques**, sur la base des informations qu'il demande, le comité d'audit veille à l'existence des

¹⁹ Autorité des marchés financiers(AMF), Groupe de travail présidé par Olivier Poupart, Rapport sur le comité d'audit, 14 Juin 2010, P : 12.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, et à leur développement et s'assure que les faiblesses identifiées donnent lieu à des actions correctrices, mais, il n'intervient pas dans la mise en œuvre de ces systèmes.

Et afin de réaliser cette mission le comité d'audit doit pouvoir prendre connaissance des résultats des travaux de l'audit interne et/ou de l'audit externe réalisés sur ces sujets, pour s'assurer qu'en cas de dysfonctionnements relevés, les plans d'actions appropriés ont été mis en place et des suites ont été données.

- **Le suivi du contrôle légal des comptes annuels et/ou consolidés par les commissaires aux comptes**, l'objectif de ce suivi est de permettre au comité d'audit de prendre connaissance des principales zones de risques ou d'incertitudes sur les comptes annuels ou consolidés (y compris les comptes semestriels) identifiées par les commissaires aux comptes, de leur approche d'audit et des difficultés éventuellement rencontrées dans l'exécution de leur mission, ce qui permet de apprécier le système d'élaboration de l'information comptable et financière.

En sus de l'audit des comptes le comité d'audit peut s'entretenir avec les commissaires aux comptes des obligations spécifiques imposées par la loi, comme par exemple la procédure d'alerte, les opérations particulières sur le capital, le respect de l'égalité entre les actionnaires...etc. Aussi, il prend connaissance des résultats des diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes qui ont pu être demandées par la direction générale.

Le comité d'audit peut également suivre le budget des honoraires des commissaires aux comptes afin de vérifier que les budgets proposés sont en adéquation avec la mission.

- **Le suivi de l'indépendance des commissaires aux comptes**, les commissaires aux comptes examinent avec le comité d'audit les mesures de sauvegarde qu'ils ont prises pour réduire les risques éventuels d'atteinte à leur indépendance et s'assurer qu'ils respectent les dispositions légales et réglementaires relatives aux incompatibilités prévues au code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

4.2 La composition du comité d'audit, il y a une liberté dans la détermination des membres du comité d'audit, la loi française incombe le conseil d'administration de fixer les membres du comité d'audit et elle ne fixe pas le nombre des membres, mais il est recommandé qu'il ne soit pas moins de trois membres.

Et afin de garantir l'indépendance et la compétence du comité d'audit, la loi française impose deux conditions relatives aux membres du comité d'audit, la première, ils doivent être des membres du conseil et ils n'exercent pas de fonctions de direction générale ou salariale dans l'entreprise, la deuxième, l'un des membres au moins du comité d'audit doit être un administrateur indépendant, mais aussi il est souhaitable que le membre choisi puisse justifier d'une compétence dans les domaines de la comptabilité et la finance et pour quoi pas une compétence en matière de contrôle interne et de gestion des risques, au regard des missions fixées au comité d'audit. La compétence ainsi requise doit être appréciée au regard

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

de l'expérience professionnelle du membre du comité d'audit, de sa formation académique ou de sa connaissance de l'activité propre de la société²⁰.

4.3 La relation entre le comité d'audit et les commissaires aux comptes, parmi les fonctions du comité d'audit qui ont une relation avec les auditeurs externes:

- **La sélection des auditeurs externes**, Le comité d'audit participe au processus de nomination ou de renouvellement du mandat d'un auditeur externe. Il discute les appels d'offre avec le conseil d'administration donc il est impliqué dans la validation du cahier des charges, le choix des cabinets consultés, l'examen des propositions écrites soumises par les cabinets candidats et l'audition de ces candidats.
- **Suivi de l'indépendance des auditeurs externes**, pour garantir l'indépendance de l'auditeur externe le comité d'audit²¹ :
 - Précise en début de mandat avec le commissaire aux comptes le champ des prestations autorisées.
 - S'assure que l'auditeur externe a mis en place les procédures lui permettant de respecter les dispositions légales et réglementaires relatives aux incompatibilités des missions de l'auditeur externe et d'identifier les situations à risque de nature à affecter son indépendance.
 - S'assure que l'entreprise met en place une procédure d'autorisation préalable à la réalisation de prestations de services par l'auditeur externe et son réseau en cas de situation non prévue par les règles définies en amont.
 - Obtient de l'auditeur externe une déclaration annuelle de confirmation de son indépendance et le détail des prestations (audit et hors audit) fournies, y compris celles fournies par le réseau.
- **L'organisation d'entretien avec les commissaires aux comptes**, Le comité d'audit organise au moins une fois par an et autant de fois que nécessaire, un entretien avec les auditeurs externes hors la présence du management. Si nécessaire, l'auditeur externe peut demander un entretien avec le comité d'audit, hors la présence du management.

5. Les normes professionnelles encadrant les travaux du commissariat aux comptes

Les travaux d'audit externe sont encadrés par les normes internationales (ISA International Standards Auditing). Ces normes telles qu'elles figurent dans le « HANDBOOK IFAC 2009 » sont présentées dans le tableau suivant :

²⁰Toufik Saada, Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot, Université de Paris 12, septembre 1998, P : 164.

²¹ Institut français des administrateurs (IFA), comités d'audit et auditeurs externes, novembre 2009, P : 16.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Tableau n° : 07
Liste des normes internationales d'audit ISA

Catégorie	Norme ISA	Désignation
PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILIT ES	<ul style="list-style-type: none"> - ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales. - ISA 210, Accord sur les termes des missions d'audit. - IAS 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers - ISA 230, Documentation d'audit - ISA 240, Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers - ISA 250, Prise en connaissance des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers - ISA 260, Communication avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise. - ISA 265, Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise a la direction 	Ces normes énoncent les principes généraux et précisent les responsabilités dans le cadre des missions d'audit : termes de la mission d'audit, contrôle qualité, documentation, prise en compte des textes législatifs et réglementaires, communication...
EVALUATION DES RISQUES ET REPOSES AUX RISQUES EVALUES	<ul style="list-style-type: none"> - ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers - ISA 315, Identification et évaluation des risques d'anomalies significatifs au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement. - ISA 320, Caractère significatifs en matière de planification et de réalisation d'un audit. - ISA 330, réponses de l'auditeur aux risques évalués. - ISA 402, Facteurs a considérés pour l'audit lorsque l'entité fait appel a des sociétés de services. - ISA 450, Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit. 	Ces normes concernent l'évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'audit et les éléments de réponse aux risques identifiés : approche et planification d'une mission d'audit, procédures à mettre en œuvre pour l'évaluation des risques, caractère significatif en matière d'audit, connaissance de l'entité, de son environnement et de son fonctionnement....

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

<p>ELEMENTS PROBANTS</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ISA 500, Eléments probants. - ISA 501, Eléments probants- considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques. - ISA 505, conformation externe. - ISA 510, Missions d’audit initiales – soldes d’ouverture. - ISA 520, Procédures analytiques. - ISA 530, sondages en audit. - ISA 540, Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et informations fournies les concernant. - ISA 550, Parties liées. - ISA 560, Evénements postérieurs a la date de clôtures. - ISA 570, Continuité d’exploitation. - ISA 580, Déclaration écrites. 	<p>Ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d’une mission d’audit : confirmations externes, approche analytique, sondage, estimations comptables, parties liées, évènements postérieurs à la date de clôture, continuité d’exploitation, déclarations de la direction....</p>
<p>UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ISA 600, Aspects particuliers - Audits d’états financiers du groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composants). - ISA 610, utilisation des travaux des auditeurs externes. - ISA 620, utilisation des travaux d’un expert désigné par l’auditeur. 	<p>Ces normes concernent l’utilisation par l’auditeur des travaux effectués par d’autres professionnels : dans quelle mesure ces travaux peuvent-ils être pris en compte et comment doivent-ils être utilisés.</p>
<p>CONCLUSIONS DE L'AUDIT ET RAPPORT</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ISA 700, Fondement de l’opinion et rapport d’audit sur les états financiers. - ISA 705, Modification apportées a l’opinion formulée dans le rapport de l’auditeur indépendant. - ISA 706, Paragraphes d’observation et paragraphes descriptifs d’autres questions dans le rapport de l’auditeur indépendant. - ISA 710, Données comparatives- chiffres correspondants et états financiers comparatifs. - ISA 720, Les responsabilités de l’auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités. 	<p>Ces normes concernent les conclusions d’une mission d’audit et le rapport qui doit être établi à l’issue de chaque mission d’audit.</p>

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

DOMAINES SPECIALISES	<ul style="list-style-type: none">- ISA 800, Aspects particulières – audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifiques.- ISA805, Aspects particuliers – audits des états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.- ISA 810, Mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés.	Concernant les missions d'audit spéciales, ayant pour objectif de fournir une assurance raisonnable (c'est à dire élevée), et portant sur -Un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier, -Ou un composant d'un jeu complet d'états financiers (exemple : une rubrique particulière du bilan), -Ou le respect de clauses contractuelles, -Ou des états financiers résumés

Source : Réalisé par l'étudiante en utilisant les informations du site <http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-nomres-internationales-daudit>, consulté le 10/06/2012

Section 3 : déroulement d'une mission d'audit externe

La démarche de l'audit est une démarche intellectuelle, qui suit une progression logique en vue d'atteindre le niveau d'assurance requis et permettre à l'auditeur de formuler son opinion sur les comptes.

La démarche de la mission d'audit peut faire l'objet de deux découpages, le premier est opérationnel, conduit à découper la mission de l'auditeur par cycle de contrôle (achats/fournisseurs, immobilisations, ventes/clients, stocks et en cours de production...etc.), le deuxième est plus théorique conduit à découper l'intervention de l'auditeur externe en quatre phases, la prise de connaissance et planification de la mission, évaluation du contrôle interne, contrôles directs sur les comptes et en fin la finalisation de la mission.

Mais avant d'entamer cette démarche il est nécessaire d'éclairer les points suivants :

1. L'approche d'audit par les risques

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

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

1.1 L'assurance raisonnable

L'assurance raisonnable est à considérer pour la totalité du processus d'audit. Il s'agit d'un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance. L'auditeur ne peut pas fournir une assurance absolue en raison des limitations inhérentes au travail à accomplir, au jugement professionnel requis, et à la nature des éléments probants à examiner.

1.2 Les assertions d'audit

La norme ISA 500 définit les assertions d'audit comme « critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes », donc l'auditeur doit utiliser les assertions adéquates relatives aux flux d'opérations, soldes de comptes et la présentation et aux informations fournies dans les états financiers.

Les assertions relatives à chaque catégorie sont présentées dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 08
Les assertions d'audit par catégorie

La catégorie	Les assertions	
Flux d'opérations et événements de la période	Réalité	Les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité.
	Mesure	Les montants et autres données relatives aux opérations et aux événements ont été correctement enregistrés.
	Classification	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.
	Exhaustivité	Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont été.
	Séparation des exercices	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.
Soldes des comptes en fin de période	Existence	Tout ce qui est enregistré ou divulgué dans les états financiers existe à la date appropriée, et doit être inclus.
	Droits et obligations	L'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité.
	Exhaustivité	Il n'existe pas d'actifs, de passifs, de transactions ou d'événements non enregistrés ou non divulgués, aussi il n'y a pas de notes manquantes ou incomplètes dans les états financiers.
	Evaluation et imputation	Les actifs, les passifs et les fonds propres sont enregistrés dans les états financiers, avec les montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Présentation des comptes et informations fournies dans les états financiers	Réalité, droit et obligations	Les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité.
	Exhaustivité	Toutes les informations se rapportant aux états financiers, qui doivent être fournies dans ces états, l'ont bien été.
	Présentation et intelligibilité	L'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées
	Exactitude et valorisation	Les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et avec des montants corrects.

Source, élaboré par l'étudiante en utilisant la référence « Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises 2007, (traduction en français), Tunisie.

2. Les risques d'audit

Il est nécessaire que l'auditeur connaisse les risques qui peuvent toucher les états financiers :

2.1 Définition, la norme ISA 200 définit le risque d'audit comme « le risque que l'auditeur financier exprime une opinion inappropriée sur les états financiers soumis à son contrôle du fait d'anomalies significatives contenues dans ces états »

Donc le risque d'audit contient deux éléments clés :

- Le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle).
- Le risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies (risque de non-détection ou risque d'audit).

Pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, l'auditeur doit :

- Évaluer le risque d'anomalie significative.
- Limiter le risque de non-détection.

Le tableau suivant présente les composantes majeures du risque d'audit:

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Tableau n° :09
Les composantes du risque d'audit

La nature du risque	Définition	Description
Le risque inhérent	Selon la norme ISA 200, le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.	Ce sont les risques liés à l'activité et les autres risques qui découlent des objectifs de l'entité, de la nature de ses activités, de l'environnement réglementaire dans lequel elle opère, de sa taille et de la complexité de ses opérations.
Le risque de fraude	C'est le risque qu'un acte intentionnel soit commis par une ou plusieurs personnes au sein de la direction, parmi les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les employés ou les tiers, impliquant l'usage de la ruse pour obtenir un avantage injuste ou illégal.	Il existe deux types d'anomalies intentionnelles qui sont pertinentes pour l'auditeur : -Anomalies résultant de la présentation d'informations financières frauduleuses. -Anomalies résultant de l'appropriation illicite d'actifs.
Le risque lié au contrôle	Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigé en temps voulu.	l'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne de l'entité lors de la phase de prise de connaissance et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
Le risque combiné	Ce terme est parfois utilisé pour désigner l'évaluation du risque d'anomalies significatives (risques inhérents et risques liés aux contrôles), tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions.	Les auditeurs peuvent séparer ou combiner l'évaluation des risques inhérents et des risques liés aux contrôles, en fonction de techniques d'audit préférées ou de méthodes et de considérations pratiques.
Le risque de non-	C'est le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie qui existe dans une assertion et qui pourrait être significative,	L'auditeur identifie les assertions là où il y a des risques d'anomalies significatives et concentre les procédures d'audit

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

détection	soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies.	sur ces domaines. Dans la conception et l'évaluation des résultats des procédures mises en œuvre, l'auditeur doit prendre en considération les possibilités suivantes : -Le choix d'une mauvaise procédure d'audit. -La mauvaise application d'une procédure d'audit appropriée. -La mauvaise interprétation des résultats d'une procédure d'audit.
------------------	--	--

Source : Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises 2007, (traduction en français), Tunisie, P : 29.

2.2 La méthodologie de l'approche d'audit par les risques, elle repose sur trois composantes de base :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers.
- La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, qui répondent aux risques évalués et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable.
- En fin, l'émission d'un rapport approprié basé sur les conclusions d'audit, l'auditeur doit adapter ses diligences en vue de réduire au minimum le risque d'audit, qui est d'émettre une opinion erronée sur les états financiers.

3. Le seuil de signification

L'appréciation du caractère significatif d'une information quantitative nécessite la détermination d'un seuil de signification.

3.1 Qu'est ce qu'une information significative ?, « c'est une information dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes »²²

Donc le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évalué dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son exactitude.

3.2 Qu'est ce qu'un seuil de signification ?, la norme ISA 320 définit le seuil de signification comme « le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencer ».

²² Antonie Mercier et Philippe Merle, Op-cit, 2008, P: 441.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

3.3 Les différents types du seuil de signification, selon l'objectif de l'auditeur on distingue différents seuils de signification :

- **Le seuil d'investigation**, c'est le seuil selon lequel l'auditeur peut-il décider de ne pas contrôler tel compte, ou groupe de comptes, dont le solde est inférieur à un certain seuil.
- **Le seuil de remonter**, les ajustements inférieurs à ce seuil ne seront pas pris en compte dans la synthèse de l'audit pour éviter la surcharge de cette dernière.
- **Le seuil de certification**, est utilisé par l'auditeur pour déterminer la nature de son opinion au vu des anomalies révélées dans les comptes.

3.4 La détermination du seuil de signification, il n'ya pas de formule ou des règles mathématiques permettant la détermination de ce seuil, elle dépend du jugement professionnel de l'auditeur, chaque cabinet d'audit a ses propres modalités de détermination du seuil de signification :

- **La première étape**, la détermination des grandeurs significatives des états financiers pouvant servir de base à des calculs de proportions de seuils, ces grandeurs se varient d'une entreprise à l'autre, en fonction de la taille et de la nature de l'activité, parmi ces grandeurs on trouve :
 - Le résultat courant avant impôts.
 - Le résultat net comptable.
 - Le montant des capitaux propres.
 - Le montant du chiffre d'affaires.
 - L'endettement net.
- **La deuxième étape**, l'application des taux aux grandeurs significatifs afin d'obtenir des proportions de seuils en appliquant des fourchettes de pourcentage.
- **La troisième étape**, l'arbitrage entre les proportions de seuil obtenues pour déterminer le seuil définitif, l'auditeur s'arrête sur le montant qui traduit au mieux le montant des anomalies non acceptables pour les utilisateurs de l'information financière.
- **La quatrième étape**, la validation du seuil déterminé en introduisant dans la réflexion les éléments qualitatifs et les caractéristiques éventuelles de l'entreprise, l'auditeur ici recherche les éléments complémentaires pouvant avoir une influence sur le seuil de signification.

3.5 Les documents des travaux, la tenue des documents du travail par le commissaire aux comptes est une obligation réglementaire:

- **Définition de la documentation d'audit**, la norme ISA 230 la définit comme : « conservation dans les dossiers de la trace des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu »

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **Définition d'un dossier d'audit**, selon la norme ISA 230, le dossier d'audit est « un ou plusieurs classeurs ou autre moyen d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique »
- **Objectif de la documentation des travaux**, l'auditeur doit documenter ces travaux dans le but de faciliter et matérialiser²³:
 - L'organisation, la planification et la réalisation de la mission.
 - La centralisation ordonnée des feuilles de travail créées par les auditeurs tout au long du déroulement de la mission ainsi que des éléments collectés.
 - La transmission des informations entre les membres de l'équipe d'audit.
 - Le suivi régulier de l'avancement des travaux.
 - La supervision et la revue des travaux effectués.
 - La formalisation et la motivation des conclusions formulées.
- **Délai de conservation**, ainsi que la norme ISA 230, la loi 10-01 du 29 juin 2010 oblige le commissaire aux comptes de conserver les dossiers de ses clients pendant une période de dix ans à compter du 1er janvier de l'exercice qui suit la dernière année du mandat.
- **La structure et le contenu des dossiers de travail**, on distingue entre deux types de dossiers de travail, dossiers permanents et dossiers annuels²⁴:
 - **Le dossier permanent**, il est créé lors de la phase de prise de connaissance de l'entreprise, il regroupe toutes les informations utilisables sur toute la période de la durée du mandat, il comprend les éléments suivants:
 - Des données de base sur la mission, comme la lettre d'acceptation de la mission...etc.
 - Des données de base sur l'entreprise et sur son organisation générale, comme l'historique, les produits, les marchés de l'entreprise...etc.
 - Les éléments essentiels du cadre juridique, comme le statut de l'entreprise, l'évolution du capital social...etc.
 - Les éléments relatifs au cadre fiscal, comme les régimes fiscaux particuliers, liasse fiscales...etc.
 - Les éléments relatifs au cadre social, comme les conventions collectives, accords internes de l'entreprise...etc.
 - Les rapports et documents émis par l'auditeur, comme les rapports légaux, rapports contractuels, plans de la mission...etc.
 - Le dossier permanent des procédures pour les cycles significatifs, comme le diagramme de circulation des informations, appréciation du contrôle interne...etc.

²³ Antonie Mercier et Philippe Merle, *Op-cit*, 2008, P: 450.

²⁴ Idem, PP : 452-454.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **Dossiers annuels**, regroupe les documents de travail collectés pour l'audit financier d'un exercice donné, il est composé d'un dossier général ou de synthèse et un dossier de contrôle.

4. Le contrôle interne

La norme ISA 315 stipule que, « L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne qui intéresse l'audit » :

4.1 Définition du contrôle interne, la norme ISA 315 définit le contrôle interne comme « processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables ».

4.2 Objectif du contrôle interne, selon la définition du contrôle interne cité ci-dessus on peut ressortir les objectifs suivants²⁵:

- le respect des politiques de gestion.
- la sauvegarde des actifs.
- la prévention et la détection des fraudes et erreurs.
- l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.
- l'établissement en temps voulu d'informations comptables et financières fiables.

4.3 Les composantes du contrôle interne, Dans la norme ISA 315, le terme "contrôle interne" comprend cinq composants du contrôle interne, qui sont :

- **L'environnement de contrôle**, inclut les fonctions de gouvernance d'entreprise et de direction ainsi que les attitudes, les connaissances et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, au sujet du contrôle interne et de son importance dans l'entité.
- **Le processus d'évaluation des risques de l'entité**, il fournit à la direction les informations nécessaires pour déterminer les risques de fraude et les risques liés à l'activité pour les traiter. Si ce processus est adapté à la situation, cela peut aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives.
- **Le système d'information afférent à l'information financière et à la communication**, y compris en ce qui concerne :
 - Les flux d'opérations dans les activités de l'entité ayant un caractère significatif pour les états financiers.
 - Les procédures du système informatique et des systèmes manuels afférentes à l'élaboration de l'information financière.

²⁵ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit- manuel et applications, 2^{ème} édition, maison d'édition Dunod, Paris, 2009, P: 511.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- Les enregistrements comptables, aussi bien électroniques que manuels.
 - La façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers.
 - Le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables significatives et les informations fournies.
- **Les activités de contrôle**, Les activités de contrôle sont les règles et les procédures qui permettent de s'assurer l'application des directives de la direction.
 - **Le suivi des contrôles internes**, La surveillance assure l'évaluation permanente de l'efficacité de l'exécution du contrôle interne. L'objectif est de s'assurer du bon fonctionnement des contrôles et d'entreprendre les actions correctives adéquates.

4.4 Obstacles et limites du contrôle interne, les principales limites du contrôle interne sont²⁶ :

- **Le coût du contrôle**, Il est souvent reproché au contrôle interne d'augmenter les charges de l'entreprise par l'embauche du personnel nouveau et la réalisation d'investissements supplémentaires.
- **Les problèmes humains**, La mise en place d'un système de contrôle interne peut être interprétée comme une remise en cause de la direction dans le personnel.

Même dans les cas où il est bien conçu et bien mis en œuvre, le contrôle interne peut confronter d'autres limitations :

- Les jugements professionnels exigés dans n'importe quel système ainsi que les simples défaillances humaines, telles que les erreurs ou les omissions.
- La mise en échec du contrôle interne par la connivence de deux ou plusieurs personnes.
- Le dépassement inopportun du contrôle interne par la direction, comme la révision des termes d'un contrat de vente ou une annulation de la limite de crédit d'un client.

5. La démarche d'audit par phase

Selon l'approche par cycle la mission d'audit externe se découpe en quatre phases essentielles :

5.1 La première phase, « La prise de connaissance et planification de la mission », Afin de mettre en œuvre un audit efficace et pertinent, l'auditeur doit prendre une connaissance suffisante de l'environnement de l'entité auditée

5.1.1 Objectif de cette prise de connaissance, elle est nécessaire pour :

- Identifier et évaluer les facteurs de risque potentiels.
- Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires suffisantes.

²⁶ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, *Op-cit*, 2009, P: 522.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

5.1.2 **Eléments de connaissance et de compréhension**, le tableau suivant résume les éléments essentiels que l'auditeur doit traiter pour comprendre l'activité et l'environnement de l'entreprise :

Tableau n°: 10

Les éléments de la connaissance de l'activité et l'environnement de l'entreprise

L'élément	Les composantes	Description
Le secteur d'activité	La nature de l'activité	Sont les activités exercées par l'entreprise qui présentent des profils différents, comme les activités de production, de négoce, prestations de services, immobilisations...etc. Ces activités peuvent aussi se différencier selon le cycle d'activité.
	Le marché et les conditions économiques générales	Elle nécessite des bases de données ou des études sectorielles permettant de prendre connaissance du marché global ou se situe l'entreprise, pour déterminer si cette dernière est en développement, en récession ou stable, aussi pour connaître sa place actuelle et ses perspectives.
	Environnement réglementaires	Certaines activités font l'objet de réglementations très particulières par exemple en matière de référentiel comptable et dans le domaine fiscal.
Caractéristiques de l'entreprise	La typologie de la clientèle	Elle se différencie selon la surface financière des clients, leur implantation géographique, la nature et l'étendue des liens avec l'entreprise...etc.
	La taille de l'entreprise	Elle a une influence sur le seuil de signification, le système d'organisation et les procédures du contrôle interne.
	Les moyens de production	Ils découlent directement de la nature de l'activité de l'entreprise
	La situation financière de l'entreprise	Une surface financière insuffisante pose la question de la continuité d'exploitation, aussi elle peut conduire à une présentation flatteuse des comptes.
	Recours à l'épargne publique et nature de l'actionnariat	Ils ont un impact sur l'étendue de ses obligations d'informations financières, ainsi sur sa politique d'affichage de résultats et de distribution de dividendes.
	Situation sociale de	Elle a des impacts sur le plan financier due aux

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

	l'entreprise et engagement sociaux	engagements résultant de régimes collectifs, des accords spécifiques avec le personnel et ceux liés à l'octroi d'aides particulières.
--	---	---

Source : réalisé par l'étudiante en utilisant la référence : « Antoine Mercier et Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes « guide de l'auditeur et l'audité »2009-2010, Edition Francis Lefebvre, France, 2008, PP : 478-480.

5.1.3 Les éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit, La division du contrôle interne en cinq composants précités fournit aux auditeurs un cadre utile pour comprendre les différents aspects du système de contrôle interne d'une entité; aussi il doit connaître quels sont les contrôles pertinents pour l'audit :

- Les contrôles liés à l'objectif de l'entité de préparer des états financiers pour les utilisateurs externes.
- Et ceux liés à la gestion des risques qui pourraient aboutir à des anomalies significatives dans ces états financiers.

Cela signifie que certains types de contrôles sont hors le champ d'audit:

- Les contrôles qui ne conduisent pas aux informations financières comme les contrôles opérationnels et les contrôles qui traitent la conformité avec les réglementations.
- Les contrôles qui n'aboutissent pas à des anomalies significatives dans les états financiers.

5.1.4 Les sources d'informations, Les informations concernant l'entité et son environnement peuvent être obtenues aussi bien de sources internes qu'externes.

Le tableau suivant classe ces ressources en quatre catégories :

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Tableau n° : 11
Sources d'informations pour l'auditeur

Les sources d'informations	Internes	Externes
Financières	<ul style="list-style-type: none"> • Etats financiers. • Budgets. • Rapports. • Mesures de performances financières. • Procès-verbaux. • Déclarations d'impôt sur les revenus. • Décisions prises relatives aux méthodes comptables. • Jugements et estimations. 	<ul style="list-style-type: none"> • Informations sectorielles. • Intelligence compétitive. • Notation des agences de rating. • Créanciers. • Agences gouvernementales. • Franchiseurs. • Médias et autres parties externe.
Non financières	<ul style="list-style-type: none"> • Vision. • Mission. • Objectifs. • Stratégies. • Organigrammes. • Procès-verbaux. • Fiche de poste. • Performances opérationnelles. • Dirigeants des activités. • Capacités. • Règles et manuels de procédures. • Mesures des performances non financières. 	<ul style="list-style-type: none"> • Données des chambres de commerce et associations assimilées. • Prévisions sectorielles. • Rapports des agences gouvernementales. • Articles des journaux et des revues. • Informations sur internet.

Source, Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC, Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises 2007, (traduction en français), Tunisie, P : 63.

Remarque, les normes ISA indique que l'auditeur devrait obtenir des déclarations écrites de la part de la direction pour reconnaître sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre du contrôle interne pour empêcher, ou détecter et corriger les erreurs.

5.2 La deuxième phase, « L'évaluation du contrôle interne », cette phase est indispensable pour la démarche d'audit, car elle permet d'apprécier l'organisation et le système d'information pertinent pour les états financiers à certifié, le processus d'évaluation du contrôle interne passe par les quatre étapes suivantes:

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

5.2.1 La première étape, Identifier quels sont les risques qui nécessitent une atténuation, il est important que l'auditeur connaisse tous les facteurs de risque avant l'évaluation de la conception contrôle interne, si non il risque de perdre son temps dans l'évaluation des contrôles non pertinents, inutiles et qui n'aboutissent pas à l'atténuation des risques. donc l'auditeur doit :

- éliminer les facteurs de risques qui ne vont probablement pas aboutir à une anomalie significative, même s'il n'y a aucun contrôle interne.
- ajouter les autres facteurs de risques qui pourraient aboutir à une anomalie significative s'ils ne sont pas atténués.
- identifier les assertions qui sont affectées par les facteurs de risques.

5.2.2 La deuxième étape, documenter le contrôle interne pertinent, afin d'économiser plus de temps l'auditeur ne documente que les contrôles internes afférent pour l'audit:

- **Le but de cette étape,** est d'identifier l'existence des contrôles internes, et de fournir des informations sur ce que suit :
 - La conception du contrôle interne couvrant toutes les assertions pertinentes qui se rapportent aux comptes et informations à fournir dans les états financiers.
 - La manière d'initier, d'autoriser, d'enregistrer, de traiter et de rapporter les transactions significatives.
 - La description adéquate des flux de transactions, afin d'identifier les points où des anomalies significatives provenant d'erreurs ou de fraudes pourraient survenir.
 - Le contrôle interne couvrant le processus d'établissement des états financiers de fin d'exercice, y compris les estimations comptables significatives et les divulgations.
- **Les formes de la documentation,** Il s'agit d'une question de jugement professionnel car la manière de documenter les contrôles internes peut varier en fonction de la taille, de la nature et de la complexité de l'entité. elle peut inclure des supports papier, des fichiers électroniques, ou d'autres supports ; elle peut aussi comporter une variété d'informations, y compris des manuels de procédures, des modèles de processus, des diagrammes de circuits des documents, des descriptions de postes, de documents et de formulaires. parmi les formes les plus courantes de la documentation préparée par la direction ou l'auditeur on trouve, les descriptions narratives ou mémorandums, les diagrammes de circuits de documents, Les questionnaires et listes de contrôle...etc.

5.2.3 La troisième étape, Evaluation de la mise en œuvre du contrôle interne, l'auditeur doit observer la mise en œuvre du contrôle interne car:

- La documentation des contrôles qui n'existent pas ou ne fonctionnent pas n'a aucune valeur pour l'audit, comme il est indiqué dans la norme ISA 315.
- Les processus changent tout le temps.
- Le personnel de l'entité peut expliquer à l'auditeur comment un système devrait fonctionner plutôt que comment il fonctionne réellement en pratique.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- Certains aspects du système peuvent avoir été accidentellement oubliés lors de la prise de connaissance du contrôle interne.

5.2.4 La quatrième étape, Evaluer la conception du contrôle interne, cette étape finale doit rassembler toutes les informations obtenues et dresser la carte des contrôles identifiés et mis en œuvre par rapport aux facteurs de risques; au moyen du jugement professionnel que L'auditeur peut déterminer la capacité de ces contrôles, soit d'une manière individuelle ou combinée avec d'autres contrôles, de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies significatives d'une manière efficace.

5.3 La troisième phase « Le contrôle direct sur les comptes », le but de l'auditeur ici est de collecter des éléments suffisants et appropriés pour pouvoir se prononcer sur le respect des assertions d'audit, par la mise en œuvre de contrôles de substance pour les éléments qui ont un caractère significatif :

5.3.1 Les contrôles de substance, indépendamment de l'évaluation des risques, l'auditeur met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opération, solde de compte et information fournies dans l'annexe, parmi ces contrôles:

- **Les procédures analytiques**, l'analyse se porte ici sur des données financières issues des comptes ou d'état sous-tendant la comptabilité comme les coûts de revient des produits et le volume de production, elle consiste à comparer la cohérence des montants à vérifier par rapport à la connaissance générale de l'entité, et à calculer un certain nombre de ratios qui peuvent en sus de la fourniture des renseignements sur la fiabilité des états financiers, attirer l'attention de l'auditeur sur certains risques.²⁷
- **Les demandes de confirmation des tiers**, l'auditeur peut se référer aux tiers pour confirmer l'existence et l'exhaustivité de certains soldes, parmi les comptes concernés par cette procédure on trouve²⁸:
 - **Les immobilisations**, pour obtenir des informations concernant par exemple, la conservation hypothèques, les crédits bail...etc.
 - **Les stocks**, pour confirmer l'appartenance des stocks dans l'hypothèse où soit des stocks appartenant à l'entreprise sont détenus par des tiers ou le contraire.
 - **Les créances**, la confirmation peut porter sur les comptes des clients, les effets à recevoir ou les effets escomptés non échus...etc.
 - **Les disponibilités**, la confirmation directe des banques est effectuée à la date de clôture.
 - **Les provisions pour risque**, ici les demandes sont faites aux avocats pour confirmer l'existence ou l'absence des procès en cours ou éventuels qui pourraient engager l'entreprise à payer des dommages et intérêts.

²⁷ Antonie Mercier et Philippe Merle, *Op-cit*, 2008, P :508.

²⁸ Idem, PP: 510-511.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **Le contrôle de l'annexe**, l'auditeur doit s'assurer que toutes les informations nécessaires à la compréhension des états financiers figurent dans l'annexe. Il doit traiter toute les anomalies constatées dans l'annexe de la même manière que les comptes annuels, ces anomalies peuvent porter par exemple sur l'absence des informations significatives, des informations incomplètes, des informations erronées...etc.²⁹

5.3.2 Les procédures d'audit complémentaires, afin d'atteindre son but, l'auditeur met en œuvre les procédures suivantes :

- Un rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus.
- Un examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes.
- Une évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

5.4 La quatrième phase « La finalisation de la mission », après la mise en œuvre des contrôles de substance et afin d'émettre son opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers, l'auditeur doit accomplir ses travaux, qui comportent :

5.4.1 Le contrôle des événements postérieurs à la clôture, des divers événements peuvent survenir entre la date de clôture et la date d'approbation des comptes :

- **Définition des événements postérieurs à la clôture**, selon la norme ISA 560, sont des évènements identifiés par le commissaire aux comptes, qui se réfèrent:
 - aux événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur.
 - aux faits découverts après la date du rapport de l'auditeur.
- **Détermination de ces évènements**, parmi les procédures mis en œuvre par l'auditeur pour identifier ces évènements³⁰ :
 - La prise de connaissance des procédures définies par la direction afin d'identifier les événements postérieurs.
 - La consultation des procès-verbaux et des comptes rendus de réunions des assemblées d'actionnaires, du conseil d'administration, du comité d'audit ou de comité de direction.
 - La prise de connaissance des situations intermédiaires et des prévisions les plus récentes (chiffre d'affaires, résultat, trésorerie, structure financière)
 - Les entretiens avec la direction à fin de se renseigner de leur connaissance de la survenance des évènements postérieurs.

²⁹ Antonie Mercier et Philippe Merle, *Op-cit*, 2008, PP: 514-515.

³⁰ Idem, P: 516.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- Les entretiens avec les personnes compétentes de l'entité sur l'évolution des procès litiges et contentieux depuis les derniers contrôles mis en œuvre par l'auditeur.

5.4.2 La communication avec le gouvernement d'entreprise, selon la norme ISA 260, les thèmes concernés par la communication avec le gouvernement de l'entreprise sont³¹ :

- La démarche générale et le plan de la mission.
- Le choix, ou le changement, de politique ou principes comptables susceptibles d'avoir une incidence significatives sur les comptes de l'entité.
- L'incidence possible sur les comptes de tous risques important.
- Les incertitudes importantes liées à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité à poursuivre ses activités.
- Les désaccords avec la direction sur des points, pris individuellement ou globalement, qui peuvent avoir une incidence significative sur les comptes de l'entité.
- Les modifications qui paraissent au commissaire aux comptes devoir être apportées aux comptes, ainsi que leur incidence sur les résultats de l'exercice comparés à ceux de l'exercice précédent.
- Les irrégularités ou inexactitudes que le commissaire aux comptes aurait découvertes.
- L'éventuelle formulation de réserves, refus de certifier, ou l'ajout d'un paragraphe d'observation dans le rapport.
- Les points méritant l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tels que les déficiences majeures dans le contrôle interne, des questions liées à la probité de la direction, ou des fraudes mettant en cause cette dernière.
- Tout autre point pour lequel une communication a été prévue dans la lettre de mission ou qui résulte par exemple des obligations de vérifications ou d'informations prévues par la loi.

5.4.3 Emission de l'opinion, à la fin de la mission le commissaire aux comptes émet son opinion sous forme d'un rapport :

- **Les rapports établis**, l'article 25 de la loi 10-01 indique que la mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement des documents suivants:
 - 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 un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés.
 - un rapport spécial sur les conventions réglementées.
 - un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées.
 - un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel.

³¹ Antonie Mercier et Philippe Merle, Op-cit, 2008, P: 519.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale.
 - un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne.
 - un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.
- **Les différentes formes de certification générale du commissaire aux comptes**, la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes d'une société peut prendre une des formes suivantes:
 - **La certification sans réserve**, pour que l'auditeur certifie les comptes d'une société sans aucune réserve, les conditions suivantes doivent être réunies³²:
 - Les comptes annuels ou consolidés doivent être établis selon les règles en vigueur et les principes comptables générales admis.
 - les états financiers et les informations présentées dans l'annexe doivent donner une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de la société.
 - Le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre sans limitation les diligences qu'il a estimées nécessaires.
 - **La certification avec réserve(s)**, le commissaire aux comptes doit mettre en évidence les erreurs, les anomalies ou les incertitudes qu'il a constaté dans les états financiers de l'entité contrôlée, même si leur existence est insuffisante pour rejeter l'ensemble des états financiers, dans ce cas l'opinion du commissaire aux comptes peut être présentée sous une ou plusieurs réserves, parmi les situations qu'il se trouve³³:
 - Violation des principes comptables généralement admis ayant un effet substantiel, par rapport au montant, l'importance significative, l'incidence sur les autres éléments des états financiers, ainsi que l'effet sur l'ensemble des états financiers de l'élément en cause.
 - Manque de justifications suffisantes concernant des documents supports, tels des factures d'achats.
 - Le non accomplissement de la mission du commissaire aux comptes due à des limitations imposées par le client ou par les circonstances, dans ce cas le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires mais ces limitations ne lui semblent pas suffisantes pour le refus de certifications.
 - On indique ici que le facteur clé qui conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou un refus de certification, c'est l'importance relative de ces limitations.

³² Brahram Soltani, Le commissariat aux comptes et le marché financier (étude empirique du rôle informationnel de l'audit légal), Economica, 1996, P:25.

³³ Idem, P: 26.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

- **Le refus de certifier**, il est la conséquence d'une limitation grave qui empêche le commissaire aux comptes à formuler une opinion satisfaisante sur la régularité et la sincérité des états financiers, parmi les situations qui peuvent produire un refus de certification :
 - La constatation des erreurs, des anomalies ou irrégularité dans l'application des principes et règles comptables qui sont suffisamment importantes pour mettre en doute toute les comptes annuels ou consolidés.
 - Le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaires pour formuler une opinion sur la sincérité et la régularité des comptes, à cause des limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances.
Un exemple précis de ce cas est l'absence d'inventaire physique et l'impossibilité par une procédure satisfaisante, cette situation peut être rencontrée lors d'une première mission quand le commissaire aux comptes n'a pas pu participer à l'inventaire du début d'exercice.

- **Le cas des constatations et des observations**, lorsque le commissaire aux comptes termine sa mission, il se trouve en face d'un certain nombre d'éléments d'informations recueillis au cours de ses diverses investigations, dans cette étape l'importance du jugement du commissaire aux comptes devient déterminante. Certaines constatations peuvent conduire la commissaire aux comptes à formuler des observations, ce qui lui aide à fournir toutes les explications nécessaires aux utilisateurs de l'information financière.

Il faut indiquer ici que les observations mises par le commissaire aux comptes pour la bonne compréhension des états financiers, doivent être limitées aux constatations qui n'affectent pas directement la sincérité et la régularité des comptes, dans le cas contraire ou ces constatations ont une influence sur l'évaluation et al présentation des informations financières, le commissaire aux comptes doit formuler des réserves ou un refus de certification. Donc les observations ne concernent que les modifications des règles de présentation des informations données aux utilisateurs et sur celles des méthodes d'évaluation³⁴.

³⁴ Brahram Soltani, Op-cit, 1996, PP: 29-30.

Chapitre 2 : La genèse de la profession du commissariat aux comptes

Conclusion

En fin, et après avoir exposé dans ce chapitre une brève présentation de la profession du commissariat aux comptes dans le monde et en Algérie précisément ; nous indiquons ici que la profession comptable en Algérie est marquée par deux lois principales, premièrement la loi 07/11 relative au système comptable financier (SCF), qui converge les normes comptables universelles IAS / IFRS dans le référentiel national , et deuxièmement la loi 10/01 relative à la profession comptable qui organise la profession et définit la responsabilité des professionnels vis-à-vis les instances, mais ce que nous avons constaté ici que cette dernière est muette en matière des normes d'audit internationales.

Donc les professionnels algériens doivent d'une part élaborer les états financiers selon le nouveau référentiel SCF , et d'autre part exprimer une opinion fondée sur la régularité et la sincérité de ces états dans l'absence d'un référentiel national commun fondé sur des normes internationales.