



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master

En Sciences de Gestion

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème :

***LA PRATIQUE D'UNE MISSION DU
COMMISSARIAT AUX COMPTES, AU SEIN DU
CABINET DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
DE Mr IGHIT LAKHAL ET ZBOUDJI BJEBAR.***

Réalisé par :
BELAIFA IDIR
BELAID MASSINISSA

Encadré par :
Mr BERRABAH BILAL
Examiné par :
Mr AMALOU M
Présidé par :
Mr YAHYAOUI

Promotion 2018/2019

REMERCIEMENT

Nous remercions DIEU, le tout puissant qui nous à accorder la force, santé et le courage pour accomplir ce modeste travail.

Nous exprimons nos remerciements et notre profonde gratitude :
A notre promoteur Mr BERABAH BILAL pour ses précieux conseils et son orientation.

A nos encadreurs Mr ZEBOUDJI DJEBAR ainsi que Mr IGHIT LEKHEL qui nous ont apporté leur aide durant la période de stage pratique au sein de leur cabinet, ainsi que tous les personnels.

Nous tenons à remercier toutes personnes qui on contribué de prés ou de loin a la réalisation de ce travail, ainsi que les personnes qui nous ont encouragés durant nous études, sachant qu'on a passé d'agréables années.

BELAIFA & BELAID

DEDICACE

Affables, honorables, aimables, vous représentez pour nous le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de nous encourager et de prier pour nous.

Votre prière et votre bénédiction ont été un grand secours pour mener à bien mes études.

Aucune dédicace ne pourrait être assez éloquente pour exprimer ce que vous méritez, vous avez fait plus que ce que des parents pourraient faire pour que leurs enfants suivent le bon chemin dans leur vie et leurs études.

On dédie ce modeste travail :

A nos très chers parents qui nous ont encouragé durant toute la période de nos études ;

A nos chères sœurs ;

A nos amis et particulièrement les plus intimes, En témoignage des moments inoubliables, des sentiments sincères, et des liens solides qui nous unissent.

A toute nos familles en témoignage de notre profond respect.

BELAIFA & BELAID

LISTE DES ABREVIATIONS

AGO : ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE

ART : ARTICLE

BADR : BANQUE D'AGRICULTURE ET DE DEVELOPPEMENT RURAL

CAC : COMMISSAIRE AUX COMPTES

CMT : CREDIT A MOYEN TERME

CNAS : CAISSE NATIONAL DES ASSURANCES SOCIALES

CNCC : COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

COB : COMMISSION DES OPERATIONS DE BOURSE

CPA : CREDIT POPULAIRE ALGERIEN

CRD : CENTER DE RECHERCHE ET DEVELOPPEMENTS

DA : DINARS ALGERIEN

EPCIC : ETABLISSEMENT PUBLIC A CARACTERE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

EURL : ENTREPRISE UNIPERSONNEL A RESPONSABILITE LIMITE

IBS : IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES

IRG : IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL

JORA : JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE

OAIC : OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DES CEREALES

OEC : L'ORDRE DE L'EXPERT COMPTABLE

RRR: RABAIS, REMISE, RISTOURNE

SARL : SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITE

SCF : SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

SPA : SOCIETE PAR ACTIONS

SS : SECURITE SOCIALE

TAP: TAXES D'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

TCR : TABLEAU DE COMPTE DE RESULTATS

TVA : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

USA : UNITED STAT AMERICAIN

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°1 : Comparaison entre l'audit interne et externe

Tableau N°2 : Contenu d'un plan de mission

Tableau N°3 : Actif non courant

Tableau N°4 : Les Différentes acquisitions du matériel de transport et outillage industriel

Tableau N°5 : Stocks encours

Tableau N°6 : Créances et emplois assimilés

Tableau N°7 : Créances sur clients

Tableau N°8 : La ventilation par âges

Tableau N°9 : Les disponibilités assimilées

Tableau N°10 : Capitaux propres

Tableau N°11 : Passif Non courant du bilan

Tableau N°12 : Passif courant du bilan

Tableau N°13 : Les charges

Tableau N°14 : Les produits

Tableau N°15 : Les charges des services extérieurs

Tableau N°16 : Les rémunérations les plus élevées de la SARL

Tableau N°17 : Les résultats des cinq dernières années de la SARL

LISTE DES FIGURES

Figure n°1 : Organigramme de la SARL x

Schéma n°1 : Les formes d'audit

Sommaire

Introduction générale 01

Chapitre 1 : Cadre conceptuel et théorique d'audit

Section 1 : Définition et historique de l'audit 03

Section 2 : Normes et champs d'applications du commissariat aux comptes 13

Section 3 : Statuts du commissaire aux comptes 16

Conclusion 26

Chapitre 2 : La fonction du commissaire aux comptes

Section 1 : La démarche du commissaire aux comptes 27

Section 2 : Organisation d'une mission du commissariat aux comptes 31

Conclusion 47

Chapitre 3 : Pratique d'une mission du commissariat aux comptes, Cas d'une SARL X

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil 48

Section 2 : Déroulement de la mission de commissariat aux comptes 49

Conclusion générale 73

INTRODUCTION
GENERALE

Introduction générale

L'entreprise peut être économiquement définie comme l'agent économique qui, sous l'impulsion d'un entrepreneur, produit des biens et services pour un marché. Par conséquent, l'entreprise se distingue des autres agents économiques par son rôle productif.

Depuis 1988, avec l'introduction des réformes économiques, le besoin d'informations comptables, financières, économiques et sociales devient plus qu'une nécessité pour tous les opérateurs économiques (l'Etat, actionnaires, administrateurs, gestionnaires, banquiers, salariés et tiers...).

L'environnement dans lequel vit l'organisation est caractérisé par sa complexité et sa mutation permanente. De ce point de vue, la survie de l'entreprise dépend essentiellement de sa capacité de maîtriser son environnement. Pour ce faire, les dirigeants de l'entreprise introduisent un système d'audit assurant ainsi cette maîtrise.

Donc l'audit est un métier en pleine expansion liée à la nécessité de fiabiliser les paramètres financiers et les informations à la disposition de ceux qui ont la charge de définir les orientations de l'entreprise et de la gérer quotidiennement. Les concepts fondamentaux de cette discipline très technique. Il est devenu synonyme d'objectivité, d'efficacité, d'outil d'aide à la gestion. Il est aujourd'hui exercé dans toutes les catégories d'entités y compris celles relevant du secteur non lucratif ou du secteur public.

L'audit est une expertise professionnelle effectuée par un agent compétent et impartial aboutissant à un jugement sur les états financiers, le contrôle interne, l'organisation ou une opération quelconque d'une entité. Il s'agit donc d'opérations d'évaluations, d'investigations, de vérifications ou de contrôles, regroupées sous le terme d'audit en raison d'exigences réglementaires. En effet, ces exigences stipulent que ces opérations correspondent à des procédures écrites avec des responsables identifiés. L'audit est perçu comme un outil d'amélioration continue, car il permet de faire le point sur l'existant afin d'en dégager les points faibles ou non conformes.

De nos jours, cette fonction d'audit est devenue une obligation sur toutes les entités entrantes dans le champ d'application d'audit, ce dernier est défini par une réglementation bien déterminée d'où la naissance de l'audit légal, appelé aussi commissaire aux comptes.

Alors, le CAC intervient dans certaines entités pour assurer aux actionnaires, aux salariés et aux tiers que les états financiers qui leurs sont présentés, donnent une image fidèle de la situation financière et de la performance de l'entreprise. On parle donc d'audit légal ou d'audit comptable et financier. Le rôle du CAC est de surveiller le bon fonctionnement de l'entité et le respect des règles définies par la loi 10-01.

L'objectif de ce travail est de fréquenter cette activité, ce qui nous a poussé à poser différentes questions, auxquelles nous allons essayer de répondre durant notre travail. La question principale est :

Comment se réalise une mission de commissariat aux comptes ?

A partir de cette problématique, nous allons poser les questions secondaires suivantes :

- ❖ Le commissariat aux comptes a-t-il vraiment une valeur ajoutée aux entreprises ?
- ❖ Quelle est la démarche du commissariat aux comptes ?
- ❖ Jusqu'à quel point peut-on dire que, les états financiers de l'entreprise auditée reflètent une image fidèle ?

Pour pouvoir répondre à ces questions nous avons élaboré des hypothèses que nous allons affirmer ou infirmer au cours de notre travail, et qui sont comme suit :

- Le commissariat aux comptes apporte une valeur ajoutée aux entreprises auditées.
- Le commissaire aux comptes exerce sa profession dans le cadre de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés et selon la loi 10-01 du 29 juin 2010.
- Les états financiers de la société X reflète la situation réelle de l'entreprise.

Pour pouvoir répondre a notre problématique et vérifier nos hypothèses, nous allons effectuer des recherche bibliographique sur notre thème, a travers la lecture d'ouvrages, la consultation des textes légaux notamment la loi 10-01 du 29 juin 2010 et dans le second temps nous allons effectuer un stage pratiques de un mois dans un cabinet du commissaire aux comptes.

Pour arriver a des réponses pertinentes nous avons opté pour un plan de travail composer de trois chapitres, le premier chapitre nous allons présenter le cadre conceptuel et théorique d'audit en traitant l'audit dans sa globalité et le statut du CAC, dans le deuxième chapitre nous allons présenter les détails de la démarche d'une mission de commissariat aux comptes et le dernier chapitre sera consacré à notre étude de cas.

Chapitre I

Cadre conceptuel et théorique de l'audit

Dans tous les travaux de recherche, la tenue de l'aspect théorique est nécessaire pour permettre une lecture facile. Afin d'avoir une idée plus précise sur notre thème, il est nécessaire de définir les notions auxquelles il s'apparente.

Pour ce faire, on entamera notre sujet par un chapitre scindé en trois sections, la première porte sur la définition et l'historique de l'audit, et la seconde porte sur les normes et champs d'applications du commissariat aux comptes et en fin on termine notre chapitre avec une section qui se focalise sur les statuts du commissaire aux comptes.

Section 1 : Définition et historique de l'audit

« Pour mieux cerner la notion d'audit, nous essayons d'aborder dans cette section d'une manière générale, la définition d'audit, les différents types d'audit et l'historique du commissariat aux comptes ».

1.1. Notion et objectifs d'audit

L'audit a été défini de différentes façons, selon les pays, les cabinets d'expertises spécialisés. Mais tout d'abord l'audit est un mot latin qui vient de « Audite » (audio) qui veut dire écouter ou dire « entendre » ; le verbe anglais « to audit » est traduit par « vérifier, surveiller, inspecter ».¹

Audit est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur.²

L'audit est un examen professionnel d'une information en vue d'exprimer une opinion responsable et indépendante par référence à un caractère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information.³

L'audit est une procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une organisation.

En outre, l'audit a pour objectif de permettre à l'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé d'attester la régularité, la sincérité des comptes annuels et l'image fidèle du patrimoine de la situation et résultat de l'entreprise à la fin d'exercice.

¹ WHANNOU.S, Audit comptable et financier, Support de cours master, ESGIS p1.

² KHELASSI.R, Les applications de l'audit interne, Ed Houma, Alger, 2010, p23.

³ BERNARD.G, Audit financière, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Ed Dunod, Paris, P25.

Afin d'atteindre cet objectif l'auditeur doit satisfaire les principes suivants :⁴

❖ **La réalité**

Ce critère explique que les différents éléments matériels, actifs, passifs, charges et produits, doivent refléter une réalité physique et la traduction d'opérations réelles de l'organisation (ils seront reflétés dans les états financiers).

❖ **L'exhaustivité**

Ce principe signifie que toutes les opérations réalisées par l'organisation doivent être impérativement transcrites dans les états financiers.

En résumé :

- La saisie des opérations dès l'origine.
- L'enregistrement de toutes opérations.
- Le respect de la séparation des exercices.

❖ **La propriété**

Le principe de propriété signifie que les éléments transcrits dans les états de l'organisation soit la propriété ou correspond a des droits réellement acquis, par exemple, des stocks qui existent physiquement mais qui ne lui appartiennent pas.

❖ **L'évaluation**

Ce critère signifie que toutes les Opérations comptabilisées évaluer conformément aux principes comptables en vigueur, et appliquées de façons constantes d'un exercice a un autre.

❖ **La comptabilisation**

Ce principe signifie que les opérations sont correctement totalisées, comptabilisées et centralisées conformément aux règles générales admises en la matière appliquées de façons constante.

1.2. Les différents types d'audit

Ce présent titre a pour objectif de définir les différentes formes d'audit, tout en soulignant que les formes d'audit différent par rapport a la fonction de la mission, la fonction de l'entité auditée et la fonction de l'intervenant.⁵

1.2.1 En fonction de l'entité auditée

⁴ WAHANNOU.S, Audit comptable et financier, Support de cours master, P09

⁵ BERNARD.G, Audit financière, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Ed Dunod, Paris, P25, 28.

Ce type d'audit est mené dans les sociétés commerciales, en particulier les sociétés anonymes. Il est exercé dans toutes les catégories d'entités y compris celles relevant du secteur non lucratif ou du secteur public (les associations).

1.2.2 En fonction de l'objectif de la mission

On peut citer trois types d'audit.

1.2.2.1 Audit de gestion

Sa finalité est de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou la performance d'une ou plusieurs personnes. Il a pour objectif d'apporter les preuves d'une fraude, malversation ou d'un gâchis.

1.2.2.2 Audit opérationnel

Ce type d'audit comprend toutes les missions qui visent à améliorer les performances de l'entreprise. Il analyse les risques et les déficiences existantes dans le but de donner un conseil, de faire des recommandations, de mettre en place les procédures ou de proposer des nouvelles stratégies.

1.2.2.3 Audit financier

C'est l'examen critique des informations comptable, effectué par un expert externe indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur les états financiers : il vérifie leurs sincérités, régularités, conformités et leurs aptitudes à refléter une image fidèle de l'entité.

Les principaux objectifs de l'audit-comptable et financiers sont :

- Disposer d'une information financière fiable ;
- Apprécier l'organisation comptable afin d'en déceler les insuffisances ;
- Prévenir les fraudes et des détournements.

1.2.3 En fonction de l'intervenant

On peut citer deux types d'audit.

1.2.3.1 Audite interne

Le contrôle interne est le processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destinée à fournir l'assurance raisonnable quant aux objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des opérations financières et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

L'objectif principale du contrôle interne est d'analyser, surveiller, détecter et de prévenir les risques auxquels les entreprises sont confrontées.

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

1.2.3.2 Audit externe

L'audit externe est un examen des états financiers d'une entité conduit par des professionnels externes qui sont nommés commissaires aux comptes, expert-comptable et comptables agréés dans le but d'exprimer une opinion sur la capacité des états financiers, fournir une image fidèle de la situation financière de l'entité et sa performance et de sa conformité vis-à-vis la réglementation.

La mission du contrôleur externe est de vérifier, d'exprimer une opinion sur les comptes et s'assurer que ces derniers traduisent bien les opérations réalisées dans leurs intégralités et qu'ils donnent une image fidèle de l'entité et qu'ils soient conformes au référentiel comptable utilisé.⁶

On distingue deux formes d'audit externe :

A. Audit contractuel

L'audit contractuel consiste en un examen et un contrôle mené par un professionnel des informations sur une activité de l'entreprise. L'examen et l'analyse des informations sont effectuées selon des critères et par des méthodologies précises.

L'audit financier est le plus connu des audits contractuels. L'Ordre des experts-comptables (OEC) définit l'audit financier comme un « examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise ». La mission d'audit contractuel concerne, en principe, les entreprises qui n'ont pas l'obligation légale de recourir au service d'un commissaire aux comptes

Les comptes d'une entreprise doivent être conformes et reflétés une image réelle et juste du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise. Ainsi, un contrôle externe des comptes par un audit contractuel est important. L'audit contractuel a pour objectif d'émettre

⁶ CARASSUS.D, Principe d'audit et de contrôle interne, Ed Casteilla, 3ème Ed, France, P15

une opinion sur les comptes d'une société. Il peut avoir lieu pour évaluer une entreprise, lors d'une restructuration de l'entreprise, lors d'une fusion de sociétés...

Les termes de la mission d'audit contractuel sont libres contrairement aux missions d'audit imposées et définies par la loi. L'auditeur peut intervenir, selon la demande de son client, pour auditer l'entreprise, une de ses filiales ou même une entreprise que son client souhaite acquérir.

Les missions d'audit contractuel étant libres, elles doivent être définies avec l'entreprise dans une lettre de mission. Il faut ainsi préciser l'objet, le périmètre, les moyens mis en œuvre, le planning d'intervention, le budget, etc.

En principe, l'audit contractuel est assuré par un expert-comptable qui peut également être commissaire aux comptes. Bien qu'il n'intervienne pas dans le cadre d'un audit légal, il doit respecter les normes de travail de la profession et de son Code de déontologie. L'auditeur doit avoir une certaine compétence professionnelle (formation diplômante et expérience professionnelle). Il doit également utiliser une méthodologie, des techniques et des outils pour mener à bien sa mission. La méthode d'évaluation doit être appropriée à la taille, au métier, et au contexte de l'entreprise et de l'opération envisagée (fusion, restructuration...).

L'audit contractuel est encadré dans le contrat entre le client et l'auditeur. En effet, l'audit contractuel est externe et réalisé à la demande d'une entreprise, pour des fins qui sont définies dans le contrat avec l'auditeur.⁷

B. Audit légal

L'audit légal des comptes revient à émettre une opinion confirmant que les comptes fournissent une image fidèle de la situation économique d'une entreprise et des résultats de l'exercice écoulé. Cette mission de vérification est menée par un commissaire aux comptes. L'audit légal permet aussi de prévenir et de réduire les risques à travers l'appréciation des procédures.

Le rôle du commissaire aux comptes est de certifier les comptes annuels et d'établir un rapport présenté aux actionnaires et publié et griffé.

L'audit légal mené par le commissaire aux comptes doit notamment :

⁷ CARASSUS.D, Idem, P16.

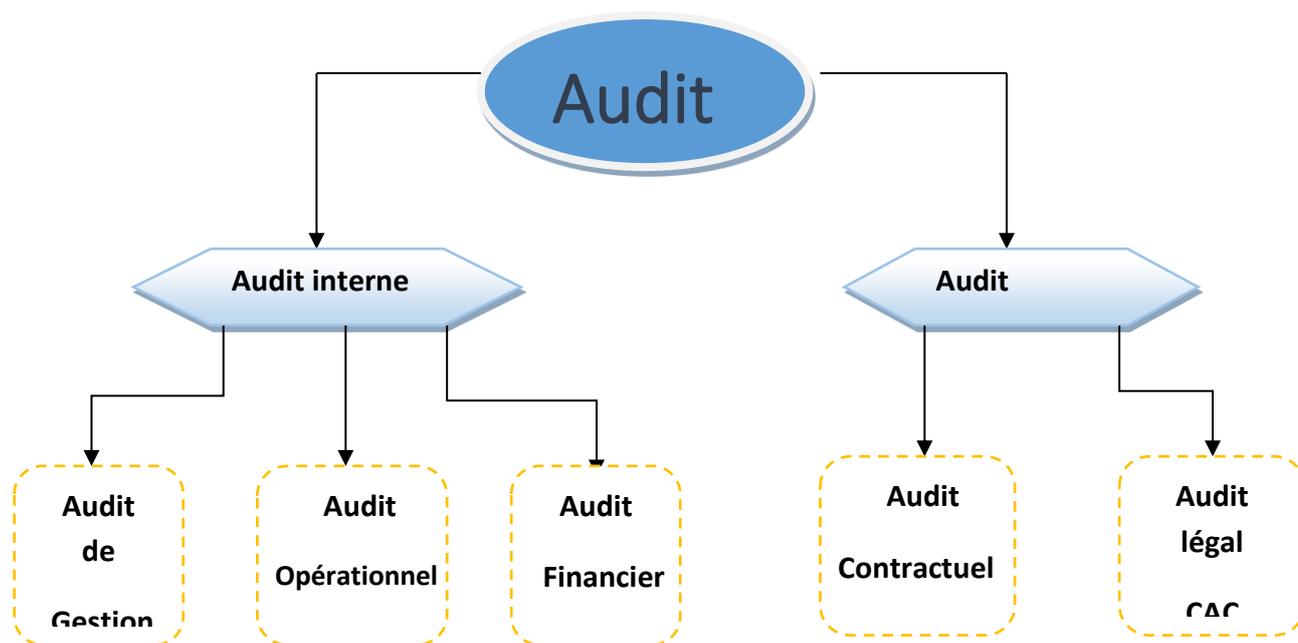
- ❖ Garantir l'égalité de traitement entre les actionnaires ;
- ❖ Permettre la certification des comptes sociaux et/ou consolidés ;
- ❖ Prévenir les difficultés des entreprises ;
- ❖ Révéler, le cas échéant, les faits délictueux au procureur de la République : sa responsabilité ne peut pas être engagée au titre de cette révélation sauf si cette dernière procède d'une intention malveillante du commissaire aux comptes. C'est le cas notamment en cas de révélation abusive dont le seul but est de nuire à son client.

L'audit légal concerne aussi :

- Le commissariat aux apports. Dans ce cas, il s'agit d'évaluer la valeur d'un bien apporté en nature, d'un service ou d'un avantage afin de déterminer le nombre de parts ou d'actions qu'un associé se verra attribué en contrepartie de cet apport.
- Un commissaire à la fusion est aussi nommé dans le cas de rapprochement entre deux ou plusieurs sociétés.
- Un commissaire à la transformation est aussi désigné en cas de modification de la forme juridique d'une société.

Tableau N°1 : Comparaisons entre l'audit interne et l'audit externe.

Audit externe	Audit interne
<ul style="list-style-type: none"> • L'audit est accompli par un professionnel qui exerce de manière indépendante vis-à-vis de l'entreprise • L'audit légal (CAC) est une obligation légale dont l'objectif principal est d'informer les tiers sur la fiabilité des informations comptable et financières figurant dans les états financiers de synthèse publié par l'entrepris. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'audit est accompli par une personne liée a l'entrepris. • L'audit est au service de la direction .son objectif est d'assister ses membres dans l'exécution efficace de leur responsabilité
<ul style="list-style-type: none"> • La revue des opérations et du contrôle interne est fait principalement pour évaluer le niveau de confiance que l'auditeur peut lui accorder et déterminer l'étendue des contrôles qu'il doit effectuer 	<ul style="list-style-type: none"> • L'examen du contrôle interne et les opérations est fait principalement pour proposer des améliorations et s'assurer de l'application stricte des politiques et des procédures de la direction de l'entreprise .il n'est pas limiter aux seuls aspects financiers.
<ul style="list-style-type: none"> • L'auditeur externe s'intéresse plus au poste du bilan et de gestion. aussi, il organise son travail en fonction du compte du bilan et du TCR 	<ul style="list-style-type: none"> • L'auditeur interne s'intéresse pratiquement à toutes les activités d'entreprise. le travail est subdivisé en fonction des différents départements opérationnels, unités, services, etc....
<ul style="list-style-type: none"> • L'auditeur externe n'a pas pour missions la détection et la prévention des fraudes, sauf si les documents financiers peuvent s'en trouver affecté de manière importante ou dans le cas ou il reçoit un mandat spécial e cet effet. cependant le commissaire aux comptes a pour obligations légale de signaler au procureur de la république tout fait délictueux qu'il a découvert ou qui a été porté à sa connaissance. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'auditeur interne est directement concerné par la détection et la prévention des fraudes.
<ul style="list-style-type: none"> • L'examen des états financiers de synthèse par un CAC est périodique, généralement, une fois par an. Cependant il intervient en cours d'année notamment pour examiner les situations intérimaires des sociétés en bourse. 	<ul style="list-style-type: none"> • La revue des activités de l'entreprise est permanente

Schéma N°01 : Les formes d'audit**1.3. Historique du commissariat aux comptes**

Ce thème sera abordé par un historique du contrôle légal des comptes. Cet historique nous paraît présenter un intérêt particulier dans les pays suivants :⁸

1.3.1. Historique de commissariat aux comptes à l'USA

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

De 1930a1940 les méthodes de contrôles de renforcent, la bourse de NEW YORK crée une commission de bourse, <Securities and Exchanges Commission >.

En 1939, le scandale « MC KESSON and ROBBINS » résultant de présentations fallacieuses de bilans aboutis à la publication d'un document relatif a l'extension des procédures d'audit.

Depuis une conception de l'audit laissant une large place au contrôle interne s'est développées, des normes ont été progressivement définies puis affinées, la technique n'a cessé d'évoluer et de contribuer à améliorer le concept de la vérification et par la même qualité de l'information.

⁸ BENBERRAH.S, Commissariat aux comptes, Support du cours, p1.

1.3.2. Historique du commissariat aux comptes en France

Dans le contexte français, la vérification des comptes, lorsqu'elle constitue une mission permanente, imposée par la loi est désignée « commissaire aux comptes ».

Le CAC, institution qui remonte à la loi de 1876 sur les sociétés anonymes a très peu évoluée. Pendant très longtemps, la mission n'obéissait à aucune norme relative aux travaux effectués. Ce n'est qu'en 1972 que la CNCC a émis quelque recommandation relative aux diligences normales. Ceci a eu des conséquences importantes a savoir :

En France la commission des opérations de bourse «COB» exigeait une révision approfondie pour palier a l'insuffisance de la vérification effectuée par les CAC.

1.3.3. Historique de commissariat aux comptes en Algérie

La pratique du contrôle légal en Algérie a pris de l'ampleur depuis la parution du décret obligeants certains sociétés à certifier leur comptes par un CAC. Le contrôle légale est régit par l'ordonnance N° 69/107 portant loi de finance pour 1970. Depuis cette date, le commissaire aux comptes avait passé par ces trois importantes étapes :

Etape n° 1 : de 1970 à 1980, cette phase et caractérisée par :

- ❖ L'ordonnance 69/107 qui a été crée en 1970 et son décret exécutif N° 70/173 relatifs aux missions et obligations des commissaires aux comptes ;
- ❖ L'ordonnance 71/72 de la 29/12/1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert comptable ne prévoyant l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants que dans les entreprises du secteur privé ;
- ❖ Le commissariat aux comptes a été défini comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises publiques ou semi-publiques ;
- ❖ L'exercice du commissariat aux comptes a été confié à des commissaires aux comptes fonctionnaires de l'état, ils ont pour mission d'évaluer les actes de gestion en révélant notamment les éventuelles fautes de gestion et d'apprécier la qualité de la gestion financière et commerciale de l'entreprise contrôlée ;
- ❖ L'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de leur mandat n'était pas assurée.

Etape n° 2 : De 1980 à 1988, cette phase est caractérisée par :

- ❖ La loi 80/05 du 01/03/1980 qui a abrogé tous les textes réglementaires issus de l'ordonnance 69/107 ;
- ❖ La création en 1980 de l'inspection générale des finances et de la cour des comptes, le contrôle des entreprises publiques passe sous la coupe exclusive de cette cour ;

- ❖ La réorganisation de la fonction contrôle vis-à-vis à la réorganisation de l'économie nationale notamment la prolifération des entreprises publiques ;
- ❖ L'exercice de commissariat aux comptes dans les entreprises publiques ou semi-publiques a été rétabli par l'article 196 du LF 1985.

Etape n° 3 : De 1988 à ce jour, cette phase est caractérisée par :

- ❖ La réhabilitation du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques autonomes, la conception du commissariat aux comptes a été accomplie par des professionnels du contrôle légal indépendant ;
- ❖ La promulgation de la loi 88-01 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, caractérisée par : Réorganisation de la fonction de contrôle ; L'institution de l'audit interne dans les entreprises publiques.
- ❖ La loi 91-08 du 27/04/1991 portant la création du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés;
- ❖ La création de quatre conseils régionaux des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
- ❖ L'introduction d'un ensemble des textes législatifs portant l'organisation, le fonctionnement et les missions des commissaires aux comptes et du conseil de l'ordre national, à titre d'exemple : D.E N° 92-20 du 13/01/1992 fixant la composition et le fonctionnement du conseil de l'ordre national ;
- ❖ L'arrêt du 07/11/1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes ;
- ❖ L'arrêt du 28/03/1998 portant modalités de publication des critères d'application des titres et diplômes ouvrant accès à la profession du commissariat aux comptes ; D.E N° 98-136 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ; D.EN° 98-318 du 25/09/1996 portant la création et organisation du conseil de la comptabilité.
- ❖ L'article 12 de l'ordonnance N° 05/05 de la 25/07/2005 portant loi de finance complémentaire pour 2005 parlant sur la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les SARL.
- ❖ La loi N° 10-01 du 29/06/2010 dans l'article N° 14, portant la création de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés.

Section 2 : Normes et champs d'applications du commissariat aux comptes

Les normes d'audit généralement admises auxquelles il se réfère pour qualification le travail qu'il a effectué ; ces normes se rapportent à un niveau de qualité qui serait jugé acceptable par la majorité des experts. Elles permettent de définir les buts à atteindre par la mise en œuvre des techniques.

2.1. Normes du commissariat aux comptes

On classe généralement les normes en trois catégories : générales, de travail et de rapport.⁹

2.1.1 Normes générales

Les normes générales couvrant la compétence, l'indépendance et le secret professionnel. La règle relative à ces domaines sont clairement définies dans le code de commerce et la loi adoptée récemment : « les diligences professionnelles du CAC »

❖ Compétence professionnelle

L'équipe d'audit doit posséder collectivement les compétences et les expériences requises D'une formation technique adéquate et une expérience professionnelle suffisante. Des assistants peuvent participer à une mission d'audit, mais ils doivent être bien sensibilisés aux normes, supervisés et contrôlés. L'auditeur doit 11 compléter sa formation initiale par une formation continue contribuant au renforcement de sa compétence.

❖ Indépendance

Les règles d'incompatibilités défini par le code de commerce et la loi relative a la profession vise à assurer l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes en lui interdisant notamment de nouer avec l'entreprise des relations d'affaires et de recevoir un salaire ou tout autres avenages.

❖ Secret professionnel

Les nouvelles dispositions de la loi stipulent que les CAC et leurs collaborateurs sont liées par le secret professionnel sauf dans les cas prévus expressément par la loi.

2.1.2. Normes du travail

Pour garantir la qualité des travaux des CAC ne doit pas seulement être compétente et indépendant mais il faut en cours que les travaux mise en œuvre soient suffisants pour aboutir à une opinion valable sur la régularité et la sincérité des comptes.

⁹ WHANNOU.S, Audit comptable et financier, Support de cours master, P13.

Par ailleurs, le CAC effectue des vérifications légales pour lesquelles des normes à respecter sont particulières, les normes les normes de travailles relative a la mission de certification couvrent essentiellement :¹⁰

❖ **Orientation et planification de la mission**

L'auditeur ou le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance globale de l'entreprise qui lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs.

Cette approche a pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes, elle conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission qui conduit a :

- Déterminer la nature de l'étendue des contrôles, a l'égard du seuil de signification
- Organiser l'exécution de la mission afin d'attendre l'objectif de certification de la façon la plus rationnelle possible, avec le maximum d'efficacité et en respectant les délais prescrits.

❖ **Appréciation du contrôle interne**

A partir des orientations données par le descriptif de mission élaboré a l'issue de la phase connaissance de l'entreprise, l'auditeur ou le commissaire aux compte une étude et une évaluation des systèmes jugés significatifs en vue d'identifier les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adopté.

❖ **Obtention d'éléments probants**

L'auditeur ou le commissaire aux comptes obtient tout au long de sa mission des éléments probant suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification.

A cet effet, il dispose de diverses techniques de contrôle, notamment les contrôles sur pièces et vraisemblance, l'observation physique, la confirmation directe et l'examen analytique.

❖ **Délégation et supervision**

L'audit est généralement un travail d'équipe et l'auditeur ou le commissaire aux compte ou représenté par ces collaborateurs ou des experts indépendants. Il ne peut déléguer tous ces travaux de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés.

¹⁰ ALAIN.M, Audits financiers, Edition la découverte, Paris, 2005, P78.

❖ Documentation des travaux

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer la conclusion de l'auditeur ou du commissaire aux comptes. Par ailleurs, ces dossiers permettent de mieux organiser et maîtriser la mission ainsi que d'apporter les preuves de diligences accomplies.

2.1.3 Normes de rapport

La disposition de la nouvelle loi prévoit que la mission aboutisse à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserve de la régularité et de la sincérité des documents annuels, éventuellement au refus de certification dûment motivé. Par rapport aux normes généralement admises, cette disposition est incomplète. En effet :

- Aucune référence n'est faite aux diligences qui ont été respectées pour aboutir à la certification.
- Il n'existe aucune obligation de chiffrer l'incidence sur les comptes des anomalies éventuellement relevées.

2.2 Champs d'application du commissariat aux comptes

La loi algérienne a précisé que chaque entreprise et organisme dont les comptes annuels sont consolidés est soumise au contrôle légal par le CAC. Plus précisément :

- ❖ Les sociétés par action (SPA) : article 715 bis 4 de la loi 93-08 du 25 avril 1993
- ❖ Les SARL et EURL : L'article 12 de l'ordonnance N° 0505 de la 25/07/2005 portant loi de finance complémentaire de 2005 a rendu obligatoire la désignation de CAC à compter de l'exercice 2006.
- ❖ Les banques et les établissements financiers : article 100 de l'ordonnance N°03-11 du 26/08/2003.
- ❖ Les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPCIC) : c'est le décret exécutif N° 96-431 du 30/11/1996 ainsi que les CRD, les organismes des assurances sociales, les offices publics à caractère commerciale et les entreprises publiques non autonomes.
- ❖ Les sociétés à statuts spécial créées par le décret présidentiel : Sonatrach, Sonal gaz ... etc.

Section 3 : Statuts du commissaire aux comptes

La présente section se propose d'étudier le statut général du commissaire aux comptes. On abordera l'organisation professionnelle, la nomination, la cessation des fonctions, les obligations et prérogatives et enfin les responsabilités du commissaire aux comptes.

3.1. Organisations professionnelles du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes exerce sa profession dans le cadre de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

L'ordre national des experts comptables des commissaires aux comptes et des comptables agréés a été institué par la loi 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Il a été concédé à cet organe un large éventail de missions, parmi les plus importantes d'entre elles, nous citerons les suivantes :¹¹

- ❖ Veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession.
- ❖ Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres.
- ❖ Elaborer le règlement intérieur qui détermine, notamment, les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre.
- ❖ Procéder dans la limite du règlement intérieur à l'inscription, la suspension ou la radiation du tableau de l'ordre national.
- ❖ Apporter une contribution aux autorités publiques en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification.
- ❖ Apprécier, dans le cadre de la réglementation, les critères d'admission à l'exercice de la profession.

L'abondance de la législation concernant la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé témoigne de l'importance du rôle assigné à cette profession par les pouvoirs publics.

Aussi, un conseil national de la comptabilité a été aussi institué, placé sous l'autorité du Ministère des Finances, ses missions les plus importantes sont l'octroi d'agrément, la normalisation comptable, l'organisation et le suivi des professions comptable.

¹¹ Loi 10-01 du 29/06/2010, JORA, relative aux professions d'expertes comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé.

3.2. Nomination et cessation du commissaire aux comptes

La profession de commissaire aux comptes est régie par un certain nombre de règles, dans ce présent titre on verra les différentes formes de nominations et les modalités de cessations des professions.

3.2.1. Nomination du commissaire aux comptes

La profession du CAC est régie par un certain nombre de règles, dans ce présent titre on verra les différentes formes de nominations et les modalités de cessations de fonction.

3.2.1.1 La nomination

La nomination du commissaire au comptes ce faite par quatre voix :¹²

3.2.1.1.1 Par statuts

Lorsque la société est nouvellement constituée. La nomination se fait lors de la constitution instantanée de la société, conformément aux dispositions de l'article 610 de l'ordonnance 75-59 portant code de commerce.

3.2.1.1.2. Par l'assemblée générale constitutive

Dans ce cas il y a constitution successive et le capital intégralement souscrit est entièrement libéré pour les apports en nature et libéré au moins à 75% pour les actions de numéraire dans les sociétés droit privé, et du tiers au moins de la valeur nominale dans les entreprises publiques économiques.

La déclaration de souscription et de versement en fait état et les fondateurs convoquent les souscripteurs en assemblée générale constitutive.

C'est dans le procès verbal de cette assemblée qu'il est fait état de la nomination des premiers administrateurs et de la désignation du ou des commissaires aux comptes.

3.2.1.1.3. Par l'assemblée générale ordinaire

Pour les nouvelles nominations ou pour la reconduction du mandat.

3.2.1.1.4. Par voie de justice

Outre la procédure classique de nomination du commissaire aux comptes par les assemblées générales ordinaire ou constitutive de la société, l'article 715 bis 4 du code de commerce a prévu la possibilité de la désignation du commissaire aux comptes par ordonnance

¹² ROBERT.O, Synthèse droi et comptabilite, ED Dunod, PARIS, 2002, p23.

du président du tribunal du siège de la société sur requête du conseil d'administration ou du directoire.

Cette procédure intervient, notamment, dans les cas suivants :

- ❖ Omission de l'assemblée générale ordinaire.
- ❖ Empêchement ou de refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes.

3.2.1.2 Incompatibilités et interdiction

L'un des fondements essentiels de la profession de commissaire aux comptes est l'indépendance du professionnel à l'égard de toute activité ou situation pouvant influencer négativement sur l'objectivité de ses conclusions.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes étant le garant de la fiabilité des informations présentées par les entreprises, le commissaire aux comptes doit non seulement être effectivement indépendant mais il doit en outre le paraître. C'est-à-dire qu'il doit éviter tout comportement de nature à inspirer un doute sur son impartialité.

3.2.1.2.1. Incompatibilités et interdictions prévues par la loi de 10-01 du 29/06/2010

Les incompatibilités et interdictions suivantes ont été prévues :¹³

- ❖ Les personnes ayant reçu d'une société ou d'un organisme des honoraires, salaires, prêts, avances ou garanties durant les trois dernières années ne peuvent exercer, dans cette société ou cet organisme, la fonction de commissaire aux comptes.
- ❖ Les personnes détenant dans un organisme ou une société, directement ou indirectement, des participations ne peuvent prétendre à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes.
- ❖ Le commissaire aux comptes n'est autorisé dans la société ou organisme qu'il contrôle à :
 - Exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert judiciaire.
 - Occuper un emploi salarié sauf observation d'un délai de trois ans à compter de la cessation de leur mandat.
 - Recevoir une rémunération en dehors de leurs honoraires de commissaire aux comptes.

¹³ Art 64, de la loi n° 10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé, JORA.

- Accomplir des actes de gestion, ni par association ni par substitution aux dirigeants. (non immixtion dans la gestion).
- Accepter, même temporairement, les missions de contrôle préalable des actes de gestion.
- Effectuer des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise contrôlée

3.2.1.2.2. Incompatibilités et interdictions prévues par le code de commerce

A son tour, le code de commerce a prévu un certain nombre d'incompatibilités et d'interdictions.¹⁴

En effet, l'article 715 bis 6 stipule que, ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société par action :

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

3.2.1.3 Procédures de nomination et entrée en fonctions du commissaire aux comptes

La désignation du commissaire aux comptes se fait par l'assemblée générale ou l'organe délibérant de la société.¹⁵

¹⁴ Art 715 bis 6 du code de commerce, relative aux professions d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé.

¹⁵ TOUAHRI C, Le commissaire aux comptes, Support de cours, P8

3.2.1.3.1. Acceptation du mandat

Préalablement à la signification de son acceptation, le commissaire aux comptes vérifie qu'il ne souffre d'aucune incompatibilité légale ou d'interdiction régie par le code de commerce ou par la loi 10-01.

En outre, le commissaire aux comptes devra, utilement, se rapprocher du confrère auquel il succède afin de s'enquérir des raisons et conditions de sa révocation ou du non-renouvellement de son mandat.

Enfin, le commissaire aux comptes s'assure que les moyens humains et matériels de son cabinet lui permettent d'accomplir, dans les meilleures conditions sa mission.

3.2.1.3.2. Entrée en fonction

Les précautions indiquées dans le titre précédent étant prises, le commissaire aux comptes procède conformément aux diligences.

En substance, ces diligences sont :

- ❖ Vérifier la régularité de sa désignation par l'assemblée délibérante.
- ❖ Signer les statuts ou porter sur le procès-verbal la mention « Acceptation du mandat », selon que le CAC soit désigné par l'assemblée générale constitutive ou ordinaire.
- ❖ Procéder à une déclaration écrite dans laquelle il précise qu'il ne souffre d'aucune interdiction légale et qu'il ne se trouve pas dans un cas d'incompatibilité.
- ❖ Informer de sa désignation, par lettre recommandée avec accusé de réception, le conseil de l'ordre national.
- ❖ Aviser les responsables de la société de l'obligation de publication de la désignation du CAC dans un journal d'annonces légales.
- ❖ Transmettre à la société contrôlée une lettre indiquant la responsabilité de la mission, les intervenants, les normes de travail qui seront utilisées, les périodes d'intervention, les délais légaux à respecter, les délais de dépôt des rapports et enfin les honoraires.

3.2.1.3.3. Refus d'acceptation

Il arrive qu'un commissaire aux comptes émette un refus d'acceptation de la mission. Ce refus peut être motivé par :

- ❖ Une incompatibilité.
 - ❖ Une interdiction légale.

- ❖ Tout autre motif tel que le manque de moyens techniques ou matériels.

Dans pareil cas, le refus doit être notifié par écrit à la société contrôlée.

3.2.1.3.4. Durée du mandat

L'article 27 de la loi N°10-01 du 29/06/2010, limite la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois ans renouvelables une fois.

A la suite de l'exécution de deux mandats consécutifs, un troisième mandat ne peut intervenir qu'au terme d'une période de trois années.

3.2.2 Cessations des fonctions

Plusieurs raisons peuvent conduire à la cessation des fonctions du commissaire aux comptes, parmi ces raisons, nous citerons :

- ❖ Terme du mandat.
- ❖ Empêchement.
- ❖ Démission.
- ❖ Révocation.

Nous traiterons ci-dessous chacun de ces cas :

A) Terme du mandat

La cessation des fonctions du commissaire aux comptes intervient obligatoirement au terme du second mandat consécutif dont il a pris la charge.

Cependant, il y a lieu de rappeler que le non-renouvellement du mandat du commissaire aux comptes ne remet pas en cause sa responsabilité pour la période allant de la clôture de l'exercice à la date de l'assemblée. Le maintien de cette responsabilité est la conséquence :

- ❖ Du principe de permanence de la mission.
- ❖ De l'obligation d'information sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.
- ❖ De l'obligation de déclenchement d'une procédure d'alerte.
- ❖ Enfin, de l'obligation de révélation des faits délictueux.

Tout événement survenant entre la date de clôture des comptes et la date de l'assemblée demeure donc sous l'autorité du commissaire sortant.

B) Empêchement

Par empêchement, nous entendons tout événement d'ordre personnel entraînant l'incapacité du commissaire aux comptes à assumer sa fonction (Maladie, décès...).

Dans pareil cas, il est fait application des dispositions de l'article 715 bis 4 du code de commerce.

C) Démission

Le commissaire aux comptes peut démissionner de sa fonction. Cette démission devient même obligatoire lorsqu'il se trouve devant une nouvelle situation d'incompatibilité légale ou lorsque survient un événement susceptible de compromettre son indépendance

Toutefois, cette démission ne doit pas avoir comme objectif de soustraire le commissaire à l'accomplissement d'une obligation légale qui lui incombe.

Par ailleurs, l'article 38 de la loi 10-01 du 29/06/2010 stipule qu'un préavis de trois mois doit être respecté en même temps que doit être déposé un rapport relatant les contrôles et constatations effectués.

D) La révocation

Le commissaire aux comptes peut être relevé de ses fonctions à la demande des actionnaires détenant un dixième au moins du capital social. Cette révocation ne peut être prononcée que par décision de justice (Art.715 bis 8 et 9 du code de commerce).

3.3. Obligations et prérogatives du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes lors de l'exercice de ses fonctions est régi par le respect d'un certain nombre de règles et joui des prorogatives.

3.3.1. Obligations

Dans ce titre, nous traiterons des principales obligations professionnelles des commissaires aux comptes.

A) Respect du secret professionnel

Selon l'article 71 de la loi 10-01 du 29/06/2010 prévoit que les experts comptables, commissaire aux comptes et comptables agréés sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous peine par l'article 301 et 302 du code pénal.¹⁶

Toutefois, le commissaire aux comptes est délié de cette obligation, dans les cas suivants :

¹⁶ Art 71, de la loi n° 10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé, JORA.

- ❖ Révélation à l'assemblée générale des actionnaires des irrégularités et inexactitudes relevées à l'occasion de l'accomplissement de leur mission.
- ❖ Révélation au procureur de la république des faits délictueux dont ils ont eu connaissance.

Ces deux cas constituent les seules exceptions au secret professionnel formulées par l'article 715 bis 28 du code de commerce complété et modifié.

Le CAC et leurs collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits actes, et renseignement dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.

B) Devoir d'indépendance

Le commissaire aux comptes doit s'assurer avant d'entamer sa mission que son indépendance ne peut être remise en cause est qu'il ne souffre d'aucune incompatibilité légale. La découverte d'un quelconque événement susceptible d'entacher l'indépendance du commissaire aux comptes doit amener ce dernier à émettre un refus d'acceptation du mandat qui lui est proposé ou, le cas échéant à déposer sa démission. Le commissaire aux comptes doit, en outre, bannir tout comportement susceptible de semer le doute sur son indépendance.

C) Non-immixtion dans la gestion

Selon l'article 65 de la loi 10-01 « il est interdit au commissaire aux comptes d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ».¹⁷

Cela ne veut pas dire que le CAC doit éviter définitivement le dialogue avec les dirigeants ou exprimer son opinion, mais il doit au contraire assumer un rôle pédagogique avec les dirigeants de l'entreprise à chaque fois ou la situation exige, pour faciliter un bon mécanisme de la mission.

D) Respect des diligences professionnelles

Il est généralement admis que le commissaire aux comptes a une obligation de moyen et non de résultat. Ce principe suppose que, le commissaire aux comptes doit accomplir sa mission avec toutes compétences et diligences professionnelles nécessaires, cela suppose également que le commissaire puisse, le cas échéant, apporter la preuve de l'accomplissement de ces diligences.

¹⁷ Art 65, de la loi n° 10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréée, JORA.

3.3.2. Droits et prérogatives

Les droits que confère la loi aux commissaires aux comptes peuvent se résumer, en substance, dans les points suivants :

- ❖ Liberté dans le choix des moyens, de la méthode et de la période de contrôle.
- ❖ Mise à disposition de tout document ou information nécessaires à l'accomplissement de la mission. Ces informations peuvent être relatives à la société contrôlée ou, le cas échéant, aux entreprises ayant un lien de participation avec elle.
- ❖ Possibilité de convocation de l'assemblée générale dans le cas d'une procédure d'alerte s'il constate qu'il ya un risque sur la continuité et l'exploitation de l'entité.
- ❖ Mise à disposition, par la société contrôlée, chaque semestre au moins des états financiers établis suivant la forme légale.
- ❖ Participation aux conseils d'administrations et assemblées d'actionnaires.
- ❖ Démission pour empêchement qu'il soit d'ordre légal ou personnel.

Par ailleurs, plusieurs dispositions à caractère répressif ont été prises par le législateur afin de garantir, aux commissaires aux comptes, le bon déroulement de leur mission de contrôle.

A cet effet, l'article 831 du code de commerce prévoit que seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 2000 à 50000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement, les personnes qui auront fait obstacle aux vérifications des commissaires aux comptes par le refus de communication de toute pièce utile à l'exercice de leurs missions.

3.4. Les responsabilités du commissaire aux comptes

La responsabilité du commissaire aux comptes, bien que parfois jugée excessive, n'a d'égale que l'importance de la mission qui lui incombe et la tâche capitale que lui a confiée le législateur. Cette responsabilité prend sa dimension juridique à trois niveaux : civil, pénal et disciplinaire.

3.4.1 Les responsabilités civiles

« Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissements de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers

l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi ». ¹⁸

La définition apportée par l'article ci-dessus, suppose la réunion de plusieurs éléments pour que la responsabilité civile du commissaire aux comptes puisse être engagée. Ces éléments peuvent se résumer dans les points suivants :

❖ **L'existence d'une faute**

Il y'a donc une faute du CAC, lorsque celui-ci n'a pas agi avec sois et diligence. Il appartient donc a la société ou aux tirs de prouvé la faute et démontrer l'existence d'un préjudice, autrement dit de démontrer que le CAC, n'a pas déployé les efforts requis pour exécuter sa mission avec toute compétences et soins que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel raisonnablement diligent.

❖ **L'existence d'un préjudice (dommage subi)**

Pour qu'il y ait une mise en jeu de la responsabilité du CAC, il est nécessaire que la faute commise par lui ait entraîné un préjudice. Le dommage peut être matériel, moral ou les deux a la fois.

❖ **Le lien de causalité entre la faute et le préjudice**

Le préjudice subi doit être la conséquence directe et immédiate de la faute commise ; c'est à la société ou aux tiers qu'ils reviennent d'établir ce lien. Le commissaire aux comptes peut être exonéré de sa responsabilité civile que s'il démontre que le dommage subi provient d'un événement imprévisible.

3.4.2. La responsabilité pénale

« La responsabilité pénale de l'expert comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréés est engagée pour tout manquement à une obligation légale ». ¹⁹

Cette responsabilité pénale est engagée lorsqu'il y a manquement dans l'exécution d'une obligation légale. A cet effet, les infractions susceptibles d'engager pénalement la responsabilité du CAC sont, principalement, les suivantes :

- ❖ L'infraction relative aux incompatibilités et interdictions légales (Art 64 de la loi N10-01 du 29 juin 2010).

¹⁸Art 61, de la loi n° 10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'expertes comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé, JORA.

¹⁹ Art 62, de la loi n° 10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'expertes comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé, JORA.

- ❖ Information ou de confirmation d'informations mensongères.
- ❖ Non-révélation des faits délictueux au procureur de la république.
- ❖ Le non-respect du secret professionnel.
- ❖ Défaut d'information sur le rapport général.

3.4.3. La responsabilité disciplinaire

Qui peut être engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction (Art 63 de la loi N° 10-01). Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

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

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

Conclusion

Le commissaire aux comptes est devenu de plus en plus un outil indispensable dans l'économie moderne, c'est un moyen d'assurer la sincérité et la régularité des états financiers des entreprises. Ce dernier doit honorer sa profession par sa compétence, son impartialité et son honorabilité. Il doit également remplir ses obligations légales (secret professionnel, non-immixtion dans la gestion...) avec la plus grande rigueur car il porte une lourde responsabilité. Par ailleurs est très bien considéré et il jouit d'un grand respect et d'une grande utilité dans la vie de l'entité.

Le commissariat aux comptes est une profession noble dans les milieux administratifs, juridiques et financiers.

Chapitre II

La fonction du commissaire aux comptes

Pour garantir la qualité des travaux, le commissaire aux comptes ne doit pas seulement être compétent et indépendant, il faut encore que les travaux mis en œuvre soient suffisants pour aboutir à une opinion valable sur la régularité et la sincérité des comptes. Par ailleurs, le commissaire aux comptes effectue des vérifications légales pour lesquelles les normes à respecter sont particulières.

Des techniques, des normes, des moyens et des étapes à suivre, un programme et des documents de révision à établir, un contrôle par sondage à faire et un rapport à éditer, s'il y'a un auditeur interne alors l'activité de ce dernier sera éventuellement liée à celle du commissaire aux comptes.

Durant ce chapitre, nous allons étudier les modalités pratiques de la mission du commissaire aux comptes, nous allons donc parler sur le déroulement de cette mission, les principales étapes à suivre, les travaux à réaliser, les techniques et outils de contrôle, finalement le rapport du commissaire aux comptes. Tout en ciblant aux lois et réglementations en vigueur.

Section 1 : La démarche du commissaire aux comptes

Avant d'entamer la démarche du CAC, on est censé de donner quelques éclaircissements sur le rôle du CAC et ses relations avec les tiers.

1.1. Le rôle du commissaire aux comptes

« Le commissaire aux comptes est souvent identifié par sa mission spéciale et permanente. C'est un professionnel de la comptabilité régulièrement inscrit sur le tableau de l'Ordre National, laquelle inscription est subordonnée à des conditions prévues par des textes législatifs, notamment de qualification et de diplôme. Il intervient auprès des sociétés par actions et assimilées et certains organismes publics, sur la base d'un mandat, en vue de certifier la régularité et la sincérité de leurs comptes. »

On aura remarqué que les notions de rôle et de mission se recoupent et se chevauchent aussi bien au plan lexical que doctrinal. Aussi, parlerons-nous de rôle lorsqu'il s'agit de décrire la vocation du CAC dans l'environnement des entités concernées par ce type de contrôle d'une manière générale. En revanche, nous utiliserons la notion de mission pour énoncer les tâches spécifiques, légales et limitatives de ce professionnel de la comptabilité.

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

1.1.1. L'aspect économique

En certifiant les comptes d'une société ou d'un organisme quelconque, le CAC leur confère un caractère de fiabilité et de crédibilité. Comme s'il s'agissait d'un contrôle " par procuration ", les actionnaires, le banquier, le client, le fournisseur et toute tierce personne intéressée se trouvent plus confiants et rassurés devant des états financiers, " authentifiés " par ce professionnel libéral. Ce dispositif est une garantie supplémentaire pour tous les " consommateurs " de l'information financière et comptable ; il tend de ce fait à sécuriser les rapports entre divers intervenants économiques.

1.1.2. L'aspect social

A l'occasion de l'examen de la comptabilité d'une entité, le commissaire aux comptes dispose de son expérience, d'un certain nombre de paramètres qui renseignent sur la santé financière de l'entité. Ainsi, lorsque certains indicateurs virent en rouge, le CAC prévient les dirigeants du risque encouru par leur société. Il en est de même lorsqu'il est relevé une utilisation irrationnelle des ressources ou que la trésorerie accuse un déséquilibre compromettant. On rassemble tous ces facteurs sous le vocable de " procédure d'alerte " qui couve parfois, comme nous le verrons plus loin, un conflit latent avec le principe de non immixtion dans les actes de gestion, également consacré par la loi.

1.1.3. L'aspect juridique et judiciaire

Ce volet évoque immanquablement la responsabilité du CAC. Cette responsabilité est en fait double : pénale lorsqu'il est question de révéler au procureur de la république tous les faits délictueux dont il a pris connaissance à l'occasion de l'examen des documents ou de toute autre investigation menée en vertu des attributions qui lui sont conférées par la loi. A cet effet, le CAC est considéré comme un auxiliaire du parquet. Autre son de cloche, la responsabilité est contractuelle lorsqu'il y a manquement au devoir d'informer les actionnaires et/ou les dirigeants sur d'éventuelles questions ou dysfonctionnements touchant à la vie de leur société.

Enfin, les cas d'infraction et de manquement aux règles professionnelles et déontologiques sont portés devant la commission de discipline de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

1.2. Les missions du commissaire aux comptes

Le CAC a pour une mission principale et légale, de vérifier les comptes de l'exercice tels qu'ils ont été arrêtés par les comptables c'est-à-dire de juger de leur régularité et de leur sincérité et de leur aptitude à fournir une image fidèle sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise. Il s'agit d'une mission de révision qui consiste donc à s'assurer de l'intégrité des documents soumis à l'examen.

1.2.1. Les missions permanentes du commissaire aux comptes

Les missions permanentes du commissaire aux comptes sont définies comme suit :²⁰

- ❖ **La certification:** Le CAC a pour mission de vérifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats, des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.
- ❖ **La vérification:** Le CAC doit vérifier la sincérité et concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou sociétaires.
- ❖ **Acceptation des conventions particulières :** Le CAC est chargé, d'apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de ladite entreprise ont un intérêt direct ou indirect.
- ❖ Signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance.

Ces missions consistent à l'exclusion de toutes immixtions dans la gestion à vérifier les valeurs et documents de la société. Les termes en rapport avec la mission du CAC ont pour signification ce qui suit :

- **Certifier :** Il s'agit de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi, que la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes.
- **La régularité :** C'est la conformité aux lois et règlements en vigueur.

²⁰ ART 23, de la loi N°10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

- La sincérité : C'est l'existence de la bonne foi quant à l'application de ces lois et règlements en vigueur.

1.3. Le risque d'audit

L'audit financier se définissant comme étant l'examen critique auquel procède un professionnel indépendant et externe à l'entreprise, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité de l'image donnée par les documents financiers de l'entreprise, l'objectif essentiel de l'auditeur est de se forger une intime conviction, et d'émettre une opinion sur les documents qui lui sont présentés.

Face à cet objectif, les contraintes s'exercent à trois niveaux :

- ❖ Le caractère limité du budget de temps de l'auditeur ;
- ❖ Les diligences précisées sous forme de norme par la CNC ;
- ❖ La responsabilité (pénale, civile, professionnelle) de l'auditeur.

On peut donc dire que, de par ces objectifs et ses contraintes, la mission d'audit financier comporte des risques dont l'importance relève de l'organisation et de l'esprit existant dans l'entreprise, mais aussi et surtout des moyens mis en œuvre par l'auditeur pour assurer la réalisation complète de la mission.²¹

Ce risque, appelé risque d'audit par l'IAPC, correspond à la possibilité pour l'auditeur de formuler une opinion inappropriée eu égard aux circonstances : par exemple formuler une opinion sans réserves alors que les comptes présentent une anomalie significative.

1.3.1. Le risque inhérent

Le risque inhérent (le risque général) est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de l'entité révisée, de ses activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations. par exemple, que le risque d'erreur sur provision stocks est plus important dans les secteurs à obsolescence rapide malgré les contrôles effectués.

1.3.2. Le risque lié au contrôle

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs (l'augmentation des charges de l'entreprise par l'embauche du personnel).

²¹ OBERT Robert, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P50.

1.3.3. Le risque de non-détection

Le risque de non-détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes mise en place par l'auditeur.²²

Section 2 : Organisation d'une mission du commissariat aux comptes

La mission du commissaire aux comptes a pour objectif de se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de la société. Cependant, il n'a pas une assurance quelconque qui garantie que ce but est atteint quelque soit le système de détection et de contrôle instauré par l'entreprise pour des raisons de coûts et d'efficacité. C'est pour cette raison que le CAC est amené à adopter une démarche rationnelle systématique qui se décompose de cinq phases.

2.1. Orientation et planification de la mission

Les normes professionnelles prévoient la nécessité de l'orientation et planification des travaux de mission du commissariat aux comptes.

Cette phase suit les étapes suivantes :

- Prise de connaissance générale de l'entité ;
- Détermination des domaines significatifs ;
- Rédaction d'un plan de travail.

2.1.1. Prise de connaissance générale de l'entité

La prise de connaissances de l'entité est une étape très importante dans la mission du commissaire aux comptes, elle permet de connaître et de comprendre la conjoncture dans laquelle l'entité évolue tant du point comptable que fiscale, juridique, sociale et autres.

Une connaissance de l'entité guide le CAC dans l'accomplissement de sa mission et la déduction des domaines des risques. Pour cela, le CAC doit notamment réunir les informations suivantes :²³

- ❖ L'activité de l'entreprise et le secteur dans lequel elle opère : nature des activités, principaux clients et fournisseurs, situation économique du secteur d'activité, réglementation particulière au secteur d'activité, etc.... ;

²² OBERT.R, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P51.

²³POTDEVIN.J, Le commissaire aux comptes, 1^{er} Edition, Ed DALLOZ, Paris, P81.

- ❖ Son organisation et sa structure : actionnariat, implantations géographiques, organigramme général et par fonction, structure du groupe, activité des principales filiales, etc....;
- ❖ Ses politiques générales : politiques financières, commerciales et sociales ;
- ❖ Ses perspectives de développement ;
- ❖ Son organisation administrative et comptable : systèmes de traitement de l'information financière, procédures comptables et administratives, contrôle budgétaire, service d'audit interne, etc...;
- ❖ Ses politiques comptables : méthodes d'évaluation des stocks et en cours, comptabilisation des frais de recherche et de développement, des contrats à long terme, etc...;

Pour acquérir ces informations, le commissaire aux comptes dispose des moyens suivants : ²⁴

- ❖ La prise de contact avec le prédécesseur ;
- ❖ La visite des lieux d'exploitations ;
- ❖ La relation directe avec les dirigeants auprès desquels il recherchera les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes ;
- ❖ La prise de connaissance des états de synthèse, afin d'analyser la situation financière et la rentabilité de l'entreprise ;
- ❖ Les informations utiles à l'exercice de sa mission qu'il peut recueillir auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société ;
- ❖ Les diverses publications internes ;
- ❖ Les rapports des auditeurs externes et des auditeurs internes ;
- ❖ La législation applicable à l'entreprise ;
- ❖ Les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur ;
- ❖ La presse financière et les revues spécialisées du secteur d'activité ;
- ❖ Les publications des organismes professionnels.

2.1.2. Détermination des domaines et des systèmes significatifs

L'auditeur ne peut pas se livrer à une vérification de toutes les opérations de l'entreprise.

L'audit a principalement pour objectif d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'inexactitudes importantes.

²⁴ OBERT Robert, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P54.

C'est dans cette perspective que l'auditeur doit fixer le seuil de signification dans le cadre de la conduite de ses travaux.

Définition

« Le seuil de signification est la mesure que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des états financiers ». ²⁵

La détermination de la mesure du seuil de signification repose sur l'expérience et le jugement professionnel de l'auditeur, ainsi que sur les particularités de l'entreprise.

Pour déterminer le seuil de signification, plusieurs éléments de référence peuvent être utilisés. On citera à titre d'exemples :

- ❖ Les comptes dont les soldes sont supérieurs au seuil de signification ;
- ❖ Des comptes qui enregistrent des mouvements importants ;
- ❖ Les comptes de provisions et d'amortissement ;
- ❖ Les comptes des régularisations ;
- ❖ Les comptes des capitaux et des réserves.

Le seuil de signification permet à l'auditeur, lorsqu'il émet une opinion, d'apprécier si les erreurs et inexactitudes, éventuellement décelées, sont de nature à remettre en cause sa certification et s'il convient de demander à la société de corriger ses états financiers.

2.1.3. Le plan de mission

Sur la base d'éléments collectés dans le cadre de la prise de connaissances de l'entité et de l'évolution des risques, l'auditeur procède à l'élaboration du plan de mission.

Le plan de mission est un document synthétique formalisant l'orientation et la planification de la mission définissant l'approche générale des travaux.

²⁵POTDEVIN.J, OP CIT, P80.

Le tableau suivant définit le contenu d'un plan de mission :

Tableau n°2 : contenu d'un plan de mission

Présentation de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> - Dénomination. - Structures. - Historique. - Activités. - Localisation. - Noms à connaître par poste. - Date de clôture. - Principaux dirigeants et contacts.
Informations comptable	<ul style="list-style-type: none"> - Particularités du système comptable. - Principes comptables. - Comptes antérieurs et comptes prévisionnels.
Définition de la mission	<ul style="list-style-type: none"> - Nature de la mission. - Les rapports à émettre en fonction de la mission et leurs dates. - Autres auditeurs et confrère.
Systèmes et domaine significatifs	<ul style="list-style-type: none"> - Seuil de signification. - Fonction et comptes significatifs. - Zone de risques identifiés.
Orientation du programme du travail	<ul style="list-style-type: none"> - Appréciation du contrôle interne. - Confirmation directe. - Inventaire physique. - Documents à obtenir.
Equipe et budget	<ul style="list-style-type: none"> - Composition des équipes. - Budget et heures à répartir par équipe.
Planification	<ul style="list-style-type: none"> - Répartition des travaux avec les autres auditeurs et confrères. - date d'intervention par étape. - liste des rapports et documents à émettre avec leurs dates limite.

2.2. Evaluation et appréciation du contrôle interne

L'examen de chaque cycle passe par une prise de connaissance effectuée à la fois par la consultation des manuels de procédures internes à l'entité et par des entretiens avec chaque membre du personnel de l'entité ayant un rôle dans le déroulement du cycle concerné et une analyse des rapports d'audit interne ou externe concernant cette entité. Au cours de ces entretiens, il prend le maximum de notes sur le déroulement des procédures. Il recueille également les spécimens de documents importants. Il relit, synthétise ses notes et rédige des narratifs décrivant chaque cycle d'opérations.²⁶

Le but est d'analyser les circuits d'informations et de données depuis l'existence d'une transaction avec un tiers jusqu'à sa saisie comptable et sa restitution dans les comptes.

L'évaluation du contrôle interne permet au CAC de s'assurer de l'existence de mesures de protection des actifs bien définis par la direction et mises en œuvre par les différentes structures. En effet le CAC doit s'assurer :²⁷

- ❖ De l'existence d'un organigramme définissant les différentes fonctions ;
- ❖ De la séparation des tâches ;
- ❖ De l'existence d'un manuel de procédures mis à jour ;
- ❖ Que les opérations saisies sont réelles et correctement enregistrées dans les livres et les états de synthèses, conformément au SCF ;
- ❖ Contrôle physique sur les actifs.

2.2.1. Système et procédures à évaluer

Le commissaire aux comptes lors de sa mission doit analyser les procédures et système courants et répétitif. Ces procédures sont notamment, les procédures relatives aux achats, aux ventes, aux stocks et à la trésorerie.

Il doit aussi s'assurer de la bonne application des principes du contrôle interne (la formalisation, la séparation des fonctions, l'intégration, l'information, le personnel et la permanence), et de l'application des principes comptables fondamentaux.

La tenue et la mise à jour des livres et registres légaux doivent être vérifiées par le commissaire aux comptes, à savoir les registres comptables (le journal général, livre d'inventaire, livre de paie...etc.) les registres du personnel (mouvement du personnel,

²⁶ WHANNO.S, Audit comptable et financier, Support du cour, ESGIS, P26

²⁷ OBERT.R, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P69.

congés...), et les registres de présence et de délibération du conseil d'administration ou de l'assemblée générale.

2.2.2. Les outils de contrôle du CAC

Le contrôle direct des comptes constitue la phase la plus déterminante pour l'expression d'opinion dans la mission du CAC

Tout au long de sa mission, le CAC collecte les éléments probants et appropriés pour fonder une assurance lui permettant de délivrer sa certification.

Il dispose à cet effet de divers outils de contrôle : l'entretien d'audit, le sondage statistique, l'observation physique, la confirmation directe et les questionnaires

❖ L'entretien d'audit

Cette méthode reste très efficace, car elle permet d'acquérir des renseignements directement de la part des responsables. Elle a le mérite de les mettre à contribution tout en préservant leur intérêt aux travaux, ce qui assure une plus grande fluidité de la communication. Néanmoins, et pour tirer profit de cette méthode, il est indispensable de procéder de manières méthodique et organisée.

❖ Les sondages statistiques

Il est impossible à l'auditeur de vérifier toutes les pièces qui entre dans le champ d'action de sa mission. Son but est de forger une opinion sur l'authenticité globale des ensembles contrôlés. Aussi, pour asseoir sa convection, il pourra faire appel à la technique des sondages.²⁸

Le sondage est une technique qui consiste à sélectionner un certain nombre d'éléments d'une population (en audit la population peut correspondre à un solde des comptes), les résultats obtenus à l'échantillon pour en déterminer une appréciation sur la qualité des comptes contrôlés.²⁹

Les sondages sont utilisés dans le but de mesurer, des risques décelés suite à une analyse pertinente. Ils comportent nécessairement une marge d'erreur, car ils sont fondés sur l'estimation.

²⁸ OBERT.R, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P118.

²⁹ POTDEVIN.J, Le commissaire aux comptes, 1^{er} Edition, Ed DALLOZ, Paris, P112.

❖ L'observation physique

L'observation physique vise à vérifier directement que les éléments portés à l'actif du bilan de l'entreprise ont une existence physique réelle. Il s'agit d'une technique à laquelle est attachée une force probante importante.

L'observation physique ressort en principe de l'examen des procédures et l'inspection physique des contrôles substantifs. Ainsi, en matière de contrôle des comptes, l'inspection physique permet-elle à l'auditeur d'examiner la réalité d'un actif précis (une immobilisation, des espèces en caisse, des effets en portefeuille...).

❖ La confirmation directe

C'est une procédure qui consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaire avec l'entité de confirmer directement au commissaire aux comptes des informations concernant l'exercice d'opération, de soldes ou de tous autres renseignements.

La confirmation directe permet en général à l'auditeur d'atteindre ses objectifs de contrôle plus rapidement et de façon plus satisfaisante que les autres moyens de contrôle. En effet, elle permet d'obtenir un niveau de preuve en principe très fiable (Par exemple, une confirmation de solde reçue d'un client donne une qualité de preuve très satisfaisante quant à l'existence de la créance. Elle ne signifie pas que le client est solvable et que la créance sera encaissée) et constitue une technique efficace pour vérifier la réalité et l'exhaustivité des opérations.³⁰

Les confirmations directes concernent essentiellement les banques, les fournisseurs, les avocats, les clients ... (voir l'annexe 01)

❖ Les questionnaires

Le questionnaire est un document utilisé au cours de la mission d'audit, qui permet de collecter des informations dont la connaissance est nécessaire à l'auditeur financier, ce dernier peut utiliser plusieurs types de questionnaires qui lui permet, grâce à un nombre d'interrogation précise, de déceler les forces et les faiblesses au contrôle interne.³¹

Le questionnaire du contrôle des comptes doit être utilisé comme programme de contrôle des comptes (teste de validité) et ce à partir du plan d'approche et la réalisation des tests de conformités sur le contrôle interne.

³⁰ FRANCIS.L, Memento audit et commissariat aux comptes, Ed FRANCIS LEFEBVRE ; 2012, P535.

³¹ OBERT.R, Synthèse droit et comptabilité, Ed Dunod, Paris, 2002, P73.

- **Système d'investissement**

L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il contrôle les investissements, est de s'assurer que la société enregistre en investissements toutes ses dépenses d'éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à son activité, à l'exception de toutes dépenses ayant le caractère de charge de l'exercice, et les amortit suivant leur durée probable de vie. ... (Voir l'annexe 02)

- **Système paie**

L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il contrôle la paie, est de s'assurer que la société verse à ses employés et salariés les rémunérations, salaires, primes, etc. approuvés par la direction et correspondant à un travail effectif, verse aux organismes sociaux toutes les charges sociales y afférentes et enregistre ces frais de personnel correctement et dans la bonne période. ... (Voir l'annexe 03)

En fin, cette étape est développée dans son intégralité lorsqu'un système comptable est étudié pour la première fois. Pour les exercices ultérieurs, il conviendra de mettre à jour la description du système et l'analyse qui en est faite et faire une comparaison par rapport à l'année antérieure. Si les systèmes n'ont pas été modifiés, des tests de conformité devront être effectués pour s'assurer que c'est le cas.

2.3. Examen des comptes

Avant de commencer l'analyse des comptes l'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour formuler son opinion sur les comptes annuels. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur dispose des techniques suivantes :³²

- ❖ L'inspection et observation physique qui consistent à examiner les actifs, les comptes ou à observer la façon dont une procédure est appliquée ;
- ❖ La confirmation directe qui consiste à obtenir directement auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec la société, des informations sur le solde de leurs comptes avec l'entreprise ou sur des opérations effectuées avec elle ;
- ❖ L'examen des documents reçus par l'entreprise et qui servent de justificatifs à l'enregistrement des opérations ou à leur contrôle : factures fournisseurs, relevés bancaires par exemple ;

³² WHANNO.S, Audit Comptable Et Financier, Support du cour, ESGIS, P 55.

- ❖ L'examen des documents créés par l'entreprise : copie de factures clients, comptes, balances, rapprochements. Certains de ces documents peuvent avoir un caractère plus probant que d'autres ;
- ❖ L'examen analytique qui consiste à :
 - Faire des comparaisons entre les données résultant des états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou d'entreprises similaires et établir des relations entre elles ;
 - Analyser les variations et les tendances ;
 - Étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons ;
- ❖ Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise.

L'auditeur doit procéder à un examen analytique des comptes annuels, en vue d'acquiescer la conviction qu'ils traduisent de façon sincère et régulière la situation de l'entité et le résultat de son activité, compte tenu de la connaissance qu'il a pu acquiescer lors de l'application de ses autres procédés et techniques et vérification.³³

L'examen des comptes annuels a pour objectif de vérifier quels sont :³⁴

- Sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique ;
- Concordent avec les données de la comptabilité ;
- Sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur ;
- Tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture.

2.3.1. Le contrôle des comptes des capitaux

Vu l'importance de ce poste, le CAC procède à un contrôle approfondi nonobstant le seuil de signification prédéfini dans le programme de contrôle.

Les principales vérifications et de contrôles que doit mener le CAC sont :

- ❖ Vérification des conformités du capital aux statuts ;
- ❖ Vérification de la libération intégrale des apports en nature et de respect des règles de libération des apports en numéraires ;
- ❖ Vérification du respect des dispositions réglementaires relatives aux opérations sur le capital ;

³³SENDAIRIA.Z, Audit Interne, Memoire, Universite D'Oran, 2015, p116.

³⁴MANUEL DES NORMES, Audit légal et contractuel, p58.

- ❖ La constitution des réserves légales, (10% du capital social, chaque année on affecte au minimum 5% de résultat comme réserve) ;
- ❖ L'application des résolutions des assemblées générales d'actionnaires ;
- ❖ Tout risque de perte ou de charge doit faire l'objet d'une provision, il est à signaler que les provisions existantes doivent correspondre à des risques réels. Le CAC doit s'assurer de l'annulation des provisions devenues sans objets.

2.3.2. Contrôle des immobilisations

Les immobilisations comprennent l'ensemble des biens et des valeurs durables acquis ou créés par l'entité.

Afin d'assurer de la sincérité de ce poste, le CAC effectue un nombre de contrôle, ses contrôles peuvent être détaillé comme suit :

- ❖ S'assurer de sa conformité des comptes présentés dans des états financiers à l'inventaire physique des immobilisations ;
- ❖ Vérifier que les immobilisations reformées, disparus ou détruis doivent êtres expurger du bilan ;
- ❖ S'assurer de la concordance des méthodes d'évaluation des immobilisations avec le référentiel comptable en vigueur ;
- ❖ Les investissements sujets a des dépréciations doivent faire l'objet d'amortissement a des taux admis fiscalement ;
- ❖ Le CAC doit s'assurer de la propriété juridique des immobilisations notamment les terrains et les bâtiments ;
- ❖ Examiner la régularité des contrats de concession en location financement et le suivi des immobilisations en cours (leasing).

2.3.3. Contrôle des stocks et encours

Les stocks comprennent l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entité, destinés à être vendus ou consommés pour les besoins de l'exploitation. Ils constituent un poste très important vu la possibilité de détournement ou de falsification des montants des stocks. Le contrôle de ce poste consiste essentiellement à :

- ❖ Vérifier les méthodes d'évaluation, et leurs conformités au référentiel comptable en vigueur ;
- ❖ S'assurer de l'existence des inventaires et de leurs exhaustivités par apport a l'inventaire comptable ;

- ❖ Examiner les conformités des règles en consultant les bons de sorties et les bons d'entrée ;
- ❖ Vérifier les postes de valeurs sur stocks et encours.

2.3.4. Contrôle des comptes des tiers

Comptes de tiers enregistre les dettes et les créances nées lors de la réalisation des opérations normales d'exploitation de l'entreprise.

L'importance de ce poste oblige le CAC à lui accorde une attention particulière. Les contrôles les plus fréquents sont :

- ❖ La vérification des listes nominatives des clients et fournisseurs ayant des relations d'affaires avec l'entité faisant apparaître les opérations et les solde de chacune d'entre eux à la date de clôture des comptes ;
- ❖ Vérifier la régularité des avoirs ;
- ❖ Dresser la liste des clients douteux et vérifier leurs provisionnements ;
- ❖ Vérifier la liste des fournisseurs dont les soldes sont importants, anciens ou dont l'identité est imprécise ;
- ❖ Contrôler l'annulation des provisions constituées à raison des créances douteuses encaissées ;
- ❖ Vérifier la véracité des charges et des produit constatés d'avance ;
- ❖ S'assurer de bien fonder des pertes de valeurs sur les comptes du tiers ;
- ❖ Porter une attention particulière sur les trois R.R.R.

2.3.5. Contrôle des comptes financiers

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques et les établissements financiers notamment les placements de trésorerie ou les instruments financiers dérivés.

La sensibilité de ce poste contraint le CAC à apporter un soin particulier à sa vérification. Les points les plus importants à contrôler peuvent se résumer comme suit :

- ❖ Contrôle des états de rapprochement bancaire et leur confrontation aux relevés de comptes ;
- ❖ La conformité entre le solde du compte caisse et les états financiers et celui figurant sur le procès-verbal de caisse établi à la date de l'arrêté des comptes ;
- ❖ Les mouvements entre la caisse et la banque doivent correspondre aux seuls besoins de l'exploitation. Le CAC s'assurera donc qu'il n'y a pas des virements internes injustifiés.

Le CAC peut adresser une demande de confirmation destinée au banquier de l'entité (Voir l'annexe 04)

2.3.6. Contrôle des comptes de charges

Selon le système comptable et financier les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice.

Le CAC lors de son contrôle devra s'assurer que :

- ❖ Le principe de séparation des exercices est respecté, c'est-à-dire que chaque exercice doit supporter sa propre charge ;
- ❖ Vérifier le poste charge à la réouverture et le contrôle de l'affectation des charges constatée d'avance ;
- ❖ Contrôler la conformité des enregistrements comptable avec les déclarations sociales et fiscales ;
- ❖ Vérifier qu'il n'y a pas d'ouvriers fictifs ;
- ❖ Etudier tout salaire dont le montant est anormal ;
- ❖ Contrôler globalement le calcul des retenues SS et IRG ;
- ❖ Contrôler le calcul des congés payés.

2.3.7. Contrôle des comptes de produits

Les produits sont définis comme étant les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'augmentation de valeur des actifs et diminution des passifs qui conduit a des accroissements des capitaux.

Le CAC devra :

- ❖ Vérifier les méthodes de comptabilisation des différents produits ;
- ❖ Vérifier les comptes marchandises et produits fabriqués, l'enregistrement des pièces comptables et le mode de payement ;
- ❖ Contrôler le suivi de la production immobilisée, des travaux faits par l'entreprise pour elle-même ;
- ❖ S'assurer de l'enregistrement des produits reçus, et effectuer la valeur des ventes avec le montant des déclarations TVA et TAP ;
- ❖ S'assurer de la sincérité de l'enregistrement de pertes de valeur et provision et le montant de reprises sur pertes de valeur et provisions.

2.4. Les travaux de fin de mission

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur réalise les travaux de fin de mission suivants :

- ❖ Recherche des événements postérieurs au bilan ;
- ❖ Obtention de la lettre d'affirmation ;
- ❖ Signature du questionnaire de fin de mission ;
- ❖ Préparation de la note de synthèse de la mission ;
- ❖ Rédaction conclusions et des projets de rapports à l'approbation de l'associé responsable.

2.4.1. Examen des événements postérieurs à la clôture

Le contrôle des comptes se déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.

Entre la date de clôture des comptes et la date de signature du rapport d'audit, des événements peuvent se produire qui ont une incidence significative sur la situation financière et / ou les résultats de l'entreprise.

On distingue généralement : ³⁵

- ❖ Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture (par exemple : la faillite définitive d'un client douteux), qui fournissent donc des éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes, et qui peuvent entraîner des ajustements.
- ❖ Les événements spécifiques de l'exercice suivant (par exemple, incendie de l'usine) qui pourraient faire l'objet d'une note, dans l'annexe.

Il appartient à l'auditeur de rechercher ces événements avant de finaliser ses travaux.

L'auditeur doit poursuivre la recherche des événements postérieurs au bilan jusqu'à la date de signature effective du rapport.

La notion d'événements postérieurs a la clôture s'apprécie par rapport a :

- ❖ La date de clôture (31/12) ;
- ❖ La date d'arrêté (mars) ;
- ❖ La date du rapport général du CAC.

³⁵ WHANNOU.S, Audit comptable et financier, Support du cour, ESGIS, P 36.

Le refus des responsables de l'entreprise de procéder à l'ajustement des comptes suite à un événement survenu après la clôture donnera lieu à la formulation de réserves, au refus de certification ou encore une révélation au procureur de la république.

2.4.2. Lettre d'affirmation

La lettre d'affirmation est émise à une date la plus proche possible de la date de signature du rapport du CAC et ne peut être postérieure à cette dernière. Il s'agit d'une lettre par laquelle la direction confirme avoir mis toutes les informations disponibles à la disposition des vérificateurs. Cette mesure est destinée à limiter les risques d'éléments volontairement soustraits au contrôle par la direction. C'est un engagement formel que les comptes et informations communiqués sont exhaustifs, sincères et exacts.³⁶

Le refus de la direction de l'entreprise de délivrer la lettre d'affirmation peut constituer un motif de refus de certification ou encore d'émission de réserve.

2.4.3. Questionnaire de fin de mission

Le questionnaire de fin de mission a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucun aspect important de la mission, c'est-à-dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes professionnelles, et qu'il n'existe pas de points en suspens qui feraient obstacle à l'émission du rapport. Il doit être signé et soumis au directeur de mission (Voir l'annexe 05)

2.5. Etablissement des rapports

Selon Article 25 la loi 10-01 : « la mission de CAC aboutit à l'établissement :

- ❖ D'un rapport de certification avec ou sans réserve de la régularité, la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.
- ❖ Éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés.
- ❖ D'un rapport spécial sur les conventions réglementées,
- ❖ d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,
- ❖ d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- ❖ d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- ❖ d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,

³⁶ FRANCIS.L, Memento Audit Et Commissariat Aux Comptes, Ed FRANCIS LEFEBVRE ; 2012, p388.

- ❖ d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

Les normes du rapport, les modalités et délais de leur transmission à l'assemblée générale et aux tiers concernés sont fixés par voie réglementaire. »³⁷

A l'issue de ses travaux d'audit, de la supervision effectuée sur les dossiers, de l'analyse de l'ensemble des composantes juridique et financières des comptes annuels, le CAC est amené à rédiger des rapports à destination de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur les comptes.

Pour les actionnaires, ces rapports constituent un moyen de preuve de sa dignité et de bonne réalisation de la mission.

2.5.1. Le rapport général

C'est un rapport court, clair et compréhensif, il comporte l'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers et comptables de l'entreprise contrôlée.

Il renferme les éléments suivants (forme du rapport) :

- ❖ Rappel du mode et de la date de désignation du commissaire aux comptes ;
- ❖ Identification de la société et de l'exercice contrôlé Mentionner les objectifs et la nature de la mission, que la mission a été effectuée conformément aux normes de la profession ainsi que ces travaux constituent une base raisonnable lui permettant d'exprimer son opinion sur les comptes ;
- ❖ Les différents sondages auxquels ils se sont livrés ;
- ❖ Indication des irrégularités et inexactitudes relevées, s'il y a lieu le défaut de sincérité;
- ❖ Les observations sur les comptes et éventuellement les motifs de refus de certification;
- ❖ La confirmation des informations données par le conseil d'administration ;
- ❖ Mentionner en cas où le conseil d'administration refuse les modifications proposées par le CAC ;
- ❖ Le lieu, la date, la signature et le cachet du commissaire aux comptes.
- ❖ Mentionner son opinion sur la régularité et sincérité des comptes annuels.

- La certification sans réserves

C'est une certification pure et simple, elle signifie que les états examinés présentent un très haut de régularité et de sincérité, bien entendue, ce résultat vient après avoir effectué un contrôle approfondi sur ces états ;

³⁷ ART 25, de la loi N°10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

- La certification avec réserves

Cette forme marque le désaccord du commissaire sur la régularité et la sincérité d'une opération, d'une procédure comptable ou légale.

La réserve peut être :

- ❖ Le résultat d'omission ou d'erreur de changement dans les méthodes ;
- ❖ Le non-respect d'une disposition réglementaire sans que cela à un indice significatif sur la vérité des comptes ainsi que les intérêts des actionnaires.

- Le refus motivé de certification

Cette forme est choisie lorsque le commissaire relève des anomalies importantes (nombre et gravité) qui touchent la sincérité et la régularité des documents présentés par l'entreprise contrôlée tels que :

- ❖ L'existence d'obstacle insurmontable au contrôle du commissaire aux comptes ;
- ❖ L'existence des anomalies significatives quelque ce soit dans le fond ou dans la forme des états financiers.

2.5.2. Le rapport spécial sur les conventions réglementées

Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de rechercher les conventions ; il examine celles dont il a eu connaissance, c'est-à-dire dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses contrôles habituels.

Le Commissaire aux comptes doit donc établir et présenter un rapport spécial sur les conventions autorisées qui ont été portées à sa connaissance par les organes dirigeants au cours de l'exercice.

Le rapport spécial accompagne le rapport général de certification et tous les deux sont destinés à l'assemblée générale des actionnaires.

Le rapport spécial contient :

- ❖ L'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale.
- ❖ L'identification des bénéficiaires.
- ❖ Les conditions de conclusion des conventions.

Préalablement à la rédaction du rapport spécial, le Commissaire aux Comptes s'assure de l'absence de conventions en dehors de celles dont il a été avisé et ce, par l'examen des procès-verbaux du conseil, des comptes d'emprunts et comptes courants.

Lorsque le CAC découvre dans l'exécution de sa mission une convention interdite, il signale cette irrégularité dans son rapport général de certification des comptes annuels.

Même en l'absence de conventions autorisées, le CAC doit établir son rapport spécial dans lequel il signale l'absence de conventions.

2.5.3. Le rapport sur les comptes consolidés

Le rapport du commissaire aux comptes, devant être tenu à la disposition des associés et des tiers, est donc nécessairement écrit. Il doit en outre être lu lors de l'assemblée Générale des associés et l'approbation de son contenu par les associés doit être requise par les résolutions de ladite assemblée.

Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le CAC certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des CAC des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision.³⁸

Les CAC certifient que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Ce rapport est présenté séparément du rapport sur les comptes annuels, car il s'agit de deux obligations distinctes.

Comme pour les comptes annuels, le contrôle porte aussi sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport de gestion du groupe.

Conclusion :

Le commissaire aux comptes a un rôle indispensable au sein du monde financier. Il a pour rôle principal de vérifier les comptes publiés par la société. Ce dernier doit ainsi vérifier si les comptes fournis sont conformes à la réalité de la société en suivant plusieurs phases qui s'intègrent dans la démarche d'audit.

³⁸ ART 24, de la loi N°10-01, du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Ces vérifications spécifiques portent sur le respect des règles légales et statutaires, les informations données aux actionnaires et aux tiers, l'égalité entre actionnaires et conventions conclues. En cas d'irrégularités avérées, le CAC doit révéler les faits délictueux au procureur de la république.

Chapitre III :

***Pratique d'une mission du
commissariat aux comptes,
Cas de la SARL X***

Durant notre recherche concernant le commissariat aux comptes, nous avons récolté des connaissances théoriques sur cette activité.

Pour cela, en vue de mieux comprendre et d'en faire une liaison entre l'aspect théorique d'un côté et l'aspect pratique d'autre côté, nous avons étudié le dossier de la SARL X, comprenant l'exercice de 2017.

Dans ce chapitre nous illustrerons la réalisation d'une mission de commissariat aux comptes, ou la première section est consacrée à la présentation du cabinet d'accueil et la deuxième pour la présentation des différentes étapes de la mission.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

Etant donné que notre thème porte sur la pratique d'une mission de commissariat aux comptes, qui a pour objectif majeur la vérification de la sincérité, la régularité et l'image fidele des comptes.

Le cabinet de comptabilité et de certification des comptes des messieurs IGHIT LAKHAL et ZEBoudji DJEBAR (commissaires aux comptes, experts judiciaires), est le cabinet choisis pour concrétiser notre cas pratique.

1.1. Historique

Le cabinet de comptabilité et de certification des comptes des messieurs IGHIT LAKHAL et ZEBoudji DJEBAR, ouvert le 01/01/1995, la cite des 28 logt EL KSEUR W.BEJAIA, et après ils ont déménagé a lot N°3 AKAL ABERKANE.

1.2. Objet du cabinet

Le cabinet est un bureau a caractère prive, il a pour objet de fournir des prestations a différents agents économique, et assure aussi des taches d'étude et la tenue de la comptabilité des divers clients.

Ce cabinet de comptabilité comprend quatre (4) comptables et trois (3) apprentis stagiaires, ainsi deux stagiaires universitaire et une (1) assistante, il est équipé de douze (12) micros ordinateurs, pour la gestion rapide et efficace des différents dossiers des clients.

1.3. Les activités principales

Ce cabinet comprend trois (3) activités principales :

1.3.1. Commissaire aux comptes

C'est-à-dire, la vérification de la comptabilité des différents entreprises ou (audite externe).

1.3.2. Expertise judiciaire

C'est-à-dire, la réalisation des missions d'expertises judiciaires dans le domaine de la comptabilité.

1.3.3. Tenue de la comptabilité

C'est-à-dire, le traitement comptable des opérations économiques effectuées par l'entreprise ou le client pendant l'année, et de donner des conseils et améliorations sur :

- ❖ Juridique et fiscale.
- ❖ La comptabilité et en finance publique.
- ❖ La création et la gestion de l'entreprise.

Les entreprises et les clients envoient périodiquement ses documents et pièces comptable ou cabinet pour la tenue de sa comptabilité à savoir :

- ❖ Pièces de la banque.
- ❖ Pièces de caisse.
- ❖ Factures clients et fournisseurs (achat et vent).
- ❖ Les justificatifs de règlement des diverses opérations.

Section 2 : Déroulement de la mission de commissariat aux comptes

Conformément aux dispositions légales régissant la désignation de CAC, notamment l'article 26 de la loi 10-01 du 29/06/2010 modifiant la loi 91-08 « le CAC est désigné, après acceptation dûment écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrit a la chambre national, et ce, sur la base d'un cahier des charges. »

Pour ce faire, la SARL X a lancé un appel d'offre au CAC afin de réaliser une mission du contrôle légal. C'est là que le mandat d'acceptation est établi par le CAC exprimant son acceptation en indiquant la durée du mandat et ce conformément aux dispositions légales. (Voir l'annexe 06)

2.1. Présentation des états financiers de la SARL X au 31/12/2017 et 31/12/2016

Le bilan de la société X se présente comme suit :

2.1.1. L'actif du bilan

A la fin de l'exercice 2017, la société a réalisé un total net d'actif de 2 518 949 894.86DA, composé d'un actif non courant avec un montant net de 2 400 200 061.61DA et un actif courant avec un montant de 118 749 833.25DA,(voir l'annexe N°07)

2.1.2. Passif du bilan

A la fin de l'exercice 2017 de la société un total passif de 2 518 194 894.86DA, composé des capitaux propres avec un montant net de 631 902 682.85DA et un passif non courant de 1 204 230 890.68DA et un passif courant avec un montant de 682 816 321.33DA, (voir l'annexe N°08)

2.1.3 Le compte de résultat

Le résultat de la société X à la fin de l'exercice 2017 et de 44 070 624.51DA, avec une diminution de 8 136 808.05DA par rapport à l'exercice précédent, (voir l'annexe N°09)

2.1.4 Tableau des flux de trésorerie (voir l'annexe N°10)

2.1.5 Variation des capitaux propres (voir l'annexe N°11)

2.2. Les différentes étapes de la mission

La mission du commissariat aux comptes se fait comme suite :

ETAPE N°01 : Orientation et planification de la mission

Cette première étape consiste à comprendre d'avantage le fonctionnement général de la société X. Cette compréhension passe par la collecte des documents et informations fournies par la société afin de localiser les domaines sur lesquels le contrôle sera focalisé et aussi de planifier la démarche à suivre dans la réalisation de la mission.

A. Connaissance générale de la société

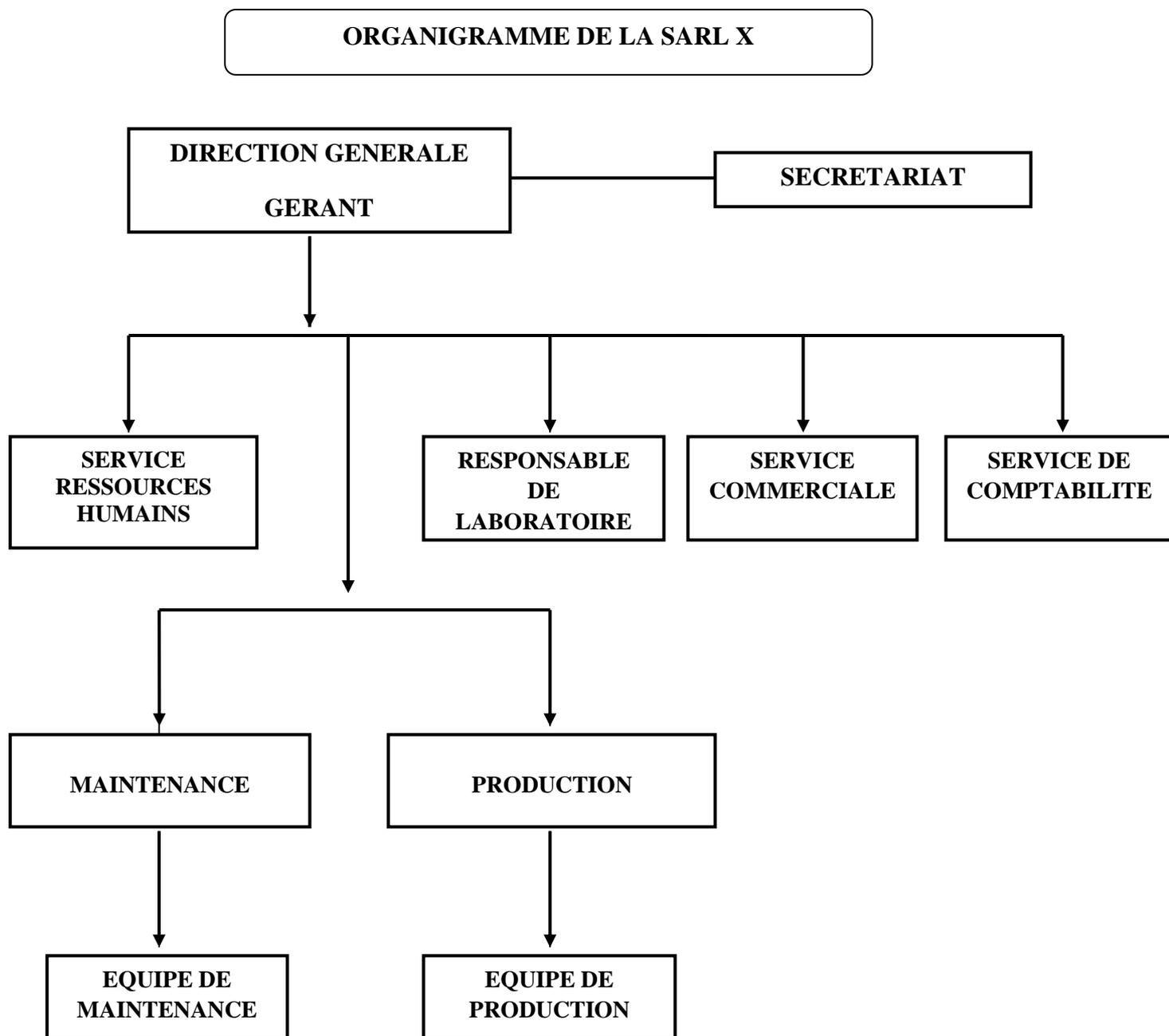
La société X, spécialisée dans la production de la farine, semoule, céréales et produits de travail de grains, créée en 2000 par un groupe, ayant un effectif de 103 salariés.

A la création de l'entreprise X, son capital social était de 1 000 000 DA

Les chiffres d'affaires réalisés par cette société durant les deux exercices sont comme suite :

- ❖ Exercice 2016 : 642 599 623.89 DA.
- ❖ Exercice 2017 : 628 351 226.34 DA.

B. Organigramme de la SARL X



ETAPE N°2 : Evaluation et appréciation du contrôle interne

Durant cette phase on a reçu les états financiers de la SARL X au lieu de notre stage, dans leur globalité, conformément aux dispositions du nouveau système comptable financier. Les points et les constats que nous avons relevés sur ces états sont les suivantes :

- ❖ Les modèles de tableaux annexes prévus dans la nouvelle réglementation comptable (SCF) ont été établis, cependant, les commentaires sur les principales évolutions et les principaux événements, n'ont pas été présentés.
- ❖ Le bilan fiscal a été établi et déposé en date du 23/04/2018, le délai réglementaire, a été respecté.
- ❖ Les analyses de comptes des dettes et créances ont été établies, mais restent insuffisamment renseignés
- ❖ le registre des investissements n'est pas tenu.

A. Livres légaux

Les livres et registres légaux existent, et sont tenus à jours :

- ❖ Le journal général est coté et paraphé le 04/09/2007 par le président du tribunal CHELGHOUM EL LAID, institué par l'article 09 de l'ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce est ouvert et tenu à jour à la date du 31/12/2016.
- ❖ Le livre d'inventaire est coté et paraphé le 15/04/2001 par le président du tribunal CHELGHOUM EL LAID, institué par l'article 10 de l'ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce est ouvert et tenu à jour à la date du 31/12/2016.
- ❖ Le livre de paie est coté et paraphé le 19/11/2013 par le président du tribunal CHELGHOUM EL LAID, institué par l'article 10 de l'ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce est ouvert et tenu à jour à la date du 31/12/2016.
- ❖ Le registre des délibérations des AGO est coté et paraphé le 01/07/2007 par le président du tribunal CHELGHOUM EL LAID, cependant les procès verbaux n'y sont pas transcrits.

B. Registres réglementaires

- ❖ le livre du personnel est coté et paraphé le 14/04/2001 par l'inspection de travail CHELGHOUM LAID, il est tenu à jour.

- ❖ le registre des congés annuels est coté et paraphé le 14/04/2001 par l'inspection de travail CHELGHOUM LAID, il est tenu à jour.
- ❖ Le registre des accidents de travail est coté et paraphé le 14/04/2001 par l'inspection de travail CHELGHOUM LAID, il est tenu à jour.
- ❖ le registre hygiène sécurité et médecine de travail est coté et paraphé le 14/04/2001 par l'inspection de travail CHELGHOUM LAID, il est tenu à jour.
- ❖ le registre de mise en demeure est coté et paraphé le 14/04/2001 par l'inspection de travail CHELGHOUM LAID, il est tenu à jour.

C. Réouverture

Les soldes des comptes arrêtés au 31/12/2016, ont été repris fidèlement au 01/01/2017.

ETAPE N°03 : Examen des comptes

L'examen des comptes constitue l'une des étapes les plus primordiales dans la formulation de l'opinion du CAC. Pour ce faire, nous allons procéder à l'examen des états financiers ci-joints de la SARL X, portant sur l'exercice comptable 2017, comprenant le bilan, le compte de résultat et les tableaux établis conformément à l'arrêté du 26 juillet 2008, selon la forme du document de synthèse en vigueur, à savoir le nouveau système comptable financier (SCF)

A) Actif non courant

L'actif non courant totalise un montant de 3 653 111 625.99^{DA}, soit 97% du total brut du bilan, comparativement à l'exercice antérieur, les rubriques de ce poste ont connu une variation à la hausse globale de 251 973 841.34^{DA}, détaillés dans le tableau ci-après :

Tableau n°3 : Actif non courant

ACTIF	N(2017) BRUTE	N-1(2016) BRUTE	EVOLUTION	%
ACTIFNONCOURANT				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisation corporelles				
terrains	260 078 391,80	260 078 391,80	-	
bâtiments	748 233 519,27	748 233 519,27	-	
autres immobilisations corporelles	782 302 837,09	690 485 495,83	91 817 341,26	13,30%
immobilisation en concession	57 092 320,00	57 092 320,00	-	
immobilisation encours	1 805 404 557,83	1 645 248 057,75	160 156 500,08	10%
immobilisation financières	-	-	-	
impôts différés actif	-	-	-	
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 653 111 625,99	3 401 137 784,65	251 973 841,34	7,41%
AMMORTISSEMENT	1 252 911 564,38	1 220 297 253,59	32 614 310,79	2,67%
TOTAL GENERAL ACTIF	2 400 200 061,61	2 180 840 531,06	219 359 530,55	10,06%

A.1. Travaux effectués

Nous avons procédé aux travaux suivants :

- a) la vérification de la levée des réserves formulées lors de la présentation de rapport de CAC relatifs à l'exercice précédent ;
- b) la vérification des mouvements patrimoniaux réalisés au cours de l'année 2017 ;
- c) la vérification de l'existence physique des investissements par rapprochement à l'état d'inventaire physique établi au 31 décembre 2017 ;
- d) s'assurer que les amortissements sont calculés et enregistrés en conformité avec les principes comptables généralement admis.

A.2. Résultats des travaux effectués

❖ Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles, qui sont d'un montant brut de 1 008 311 911.07 DA, soit 56.30% de total de l'actif non courant sont restées inchangées par rapport à l'exercice précédent et sont de l'ordre de 1 008 311 911.07 DA au 31/12/2017, qui représentent en leur totalité le montant des terrains de constructions pour un montant de 260 078 391.80 DA d'une part et les bâtiments (constructions) de l'ordre de 748 233 519.27 DA d'autre part (construction de 695 887 588.00DA & silos de stockage de 52 345 931.27DA).

Les autres immobilisations corporelles, qui sont d'un montant brut de 782 302 837.09DA, ont connu une augmentation de l'ordre de 91 817 341.26DA, soit 13.30% par rapport à l'exercice précédent, elles 5.12% de total de l'actif non courant. Ce poste est constitué essentiellement de :

- ❖ Matériels & outillages industriels : 440 845 136,28 DA ;
- ❖ Matériels de transports : 323 299 632,37 DA ;
- ❖ Mobilier de bureaux : 2 463 870.99 DA ;
- ❖ Agencements & installations : 14 051 475.19 DA ;
- ❖ Matériels & équipements de sécurité : 1 642 722.26 DA ;

L'évolution des autres immobilisations corporelles de l'ordre de 91 817 341.26DA, s'expliquer par les acquisitions suivantes :

Tableau n°4 : les différentes acquisitions entre les matériels de transports et outillages industriels

<i>DESIGNATIONS</i>	<i>DATE</i>	<i>VALEURS</i>
ENFARDELEUSE	04/01/2017	364 403,40
POSTE A SOUDEUR SEMI AUTOMATIQUE JACKLE	26/04/2017	541 499,99
LFR-PELLE CHENILLE EYPER 944C	11/06/2017	29 000 000,00
LWT-BULLDOZER TYPE PR 744	11/06/2017	37 600 000,00
CHARGEUR XCMG ZL50GN 4M3	24/10/2017	9 050 000,00
SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	31/10/2017	2 180 205,41
SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	31/10/2017	2 180 205,41
SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	31/12/2017	2 180 205,41
SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	09/11/2017	2 180 205,41
SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	09/11/2017	2 180 205,41
DEUX SEMI REMORQUE A BENNE 02 ESSIEUX	25/11/2017	4 360 410,82
TOTAL		91 817 341,26

❖ Immobilisations encours

Les immobilisations encours affichent un montant de 1 805 404 557.83DA en 2017, contre 1 645 248 057.75DA en 2016, soit une variation en hausse de 160 156 500.08DA, et représentent les dépenses engagées dans le cadre de la réalisation du projet de briqueterie.

Les immobilisations acquises durant l'exercice 2017, sont correctement comptabilisées et justifiées en totalité par des documents probants.

❖ **Sortie de l'exercice**

Aucune sortie n'a été enregistrée sur les états financiers de la société durant l'exercice 2017.

❖ **Existence physique**

Sachant que, le patrimoine immobilisé de la société présente un taux de 96.85% du total brut du bilan, nous recommandons à la société de tenir ces inventaires physiques, ceci en conformité aux dispositions du nouveau référentiel comptable et financier (SCF), afin de confirmer l'existence physique des immobilisations inscrites dans son patrimoine.

❖ **Dotations aux amortissements**

Le calcul des dotations aux amortissements a été effectué suivant le logiciel de gestion des immobilisations, soit par l'application des taux conformes aux dispositions réglementaires sur chaque élément des rebrriques comptables. Cette procédure obéit aux règles comptables d'usage. Ajoutant à cela, le fichier des amortissements est tenu à jour

La méthode d'amortissement appliquée est l'amortissement linéaire, les immobilisations corporelles sont amorties à 82%.

B) Actif courant

B.1. Stocks & encours

Les stocks affichent un montant brut de 19 990 680.30DA au bilan arrêté au 31/12/1/2017, contre 20 219 491.47DA au 31/12/2016, soit une variation à la baisse de -228 811.17 DA et se répartissent comme indiqué au tableau ci-dessous :

Tableau n°05 : Stocks & encours

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2016	SOLDE AU 31/12/2017	VARIATION
31	MATIERE 1 ^{ER} ET FOURNITURS	1586 032,47	1 492 784,24	-93 248,23
32	AUTRES APPROVISIONEMENTS	17 937 217,00	17 615 165,06	-322 051,94
35	STOCKS DE PRODUITS	696 242,00	882 731,00	186 489,00
TOTAL 31-32-35		20 219 491,47	19 990 680, 30	-228 811,17
TOTAL GENERAL (BRUT)		20 219 491,47	19 990 680, 30	-228 811,17
TOTAL GENERAL (NET)		20 219 491,47	19 990 680, 30	-228 811,17

B.1.1. Travaux effectués

Pour valider les soldes des comptes de cette rubrique nous avons effectué les travaux suivants :

- ❖ Rapprochement des pièces justificatives aux écritures comptables ;
- ❖ Vérification de la conformité des stocks comptables par rapprochement à l'inventaire physique des stocks de matières 1^{er} et fourniture ;
- ❖ Vérification des mouvements de stocks.

B.1.2. Résultats des travaux effectués

Suite à ces travaux, nous formulons les commentaires suivants :

Les stocks de la société sont constitués principalement des matières 1^{er} et autres approvisionnements liés directement à son activité qui représentent 0.53% de l'actif brut du bilan.

Le rapprochement entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable des stocks arrêtés au 31/12/2017 confirme les soldes et ne fait ressortir aucun écart. Nonobstant, la constatation des consommations de matières 1^{ères} en fin du mois au lieu de jour par jour pour assurer le suivi permanent des stocks.

La valorisation par nature des stocks est conforme aux principes comptables généralement admis par le nouveau référentiel, et qu'elle est identique à celle utilisée à l'exercice précédent.

B.2. Comptes de tiers actif

B.2.1 Créances & emplois assimilés

Les créances et emplois assimilés, affichent un montant brut de 94 348 233.96 DA au bilan arrêté au 31/12/2017, contre 40 470 534.93DA au 31/12/2016, soit une augmentation de 53 877 699.03DA et se répartissent comme indiqué au tableau ci-dessous :

Tableau n°06 : Créances & emplois assimilés

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2016	SOLDE AU 31/12/2017	VARIATION
409	40 fournisseurs & comptes rattachés			
	Fournisseurs débiteurs, avances /acompte versé	6 353 100,00	44 862 111,88	38 509 011,88
S-TOTAL 40		6 353 100,00	44 862 111,88	38 509 011,88
411	41 clients & comptes rattachés			
	clients	6 513 831,79	2 098 059,35	-4 415 772,44
S-TOTAL 41		6 513 831,79	2 098 059,35	-4 415 772,44
44401	44 états, collectivité publiques			
	Avances /impôts et taxes	11 138 967,00	11 033 218,20	-105 748,80
44551	Précompte tva briqueterie	-	25 936 739,80	25 936 739,80
44557	TVA à récupérer	9 711 061,26	289 445,58	-9 421 615,68
S-TOTAL 44		20 850 028,26	37 259 403,58	16 409 375,32
46801	46 débiteurs divers et créditeurs divers			
	Divers charges à payer et produit à recevoir	6 663 574,88	9 328 965,39	2 665 390,51
S-TOTAL 46		6 663 574,88	9 328 965,39	2 665 390,51
48600	48 charges ou produits constatés d'avances			
	Charges constatés d'avances	90 000,00	799 693,76	709 693,76
S-TOTAL 48		90 000,00	799 693,76	709 693,76
TOTAL		40 470 534,93	94 348 233,96	53 877 699,03

B.2.1.1. Travaux effectués

Pour valider les soldes des comptes de cette rubrique nous avons effectué les travaux suivants :

- ❖ Rapprochement des pièces justificatives aux écritures comptables ;
- ❖ La vérification de l'exercice des analyses des soldes.

B.2.1.2. Résultats des travaux effectués

Les créances sont constituées principalement de :

- ❖ Les avances et acomptes aux fournisseurs 44 862 111,88DA, sont constitués principalement des avances aux fournisseurs SONALGAZ d'un montant de 2 612 084.28DA et avance sur investissement pour un montant de 37 896 927.60 et le

reste concerne des acomptes sur services extérieurs pour un montant de 4 353 100 DA, pour lesquelles, il y a lieu de revendiquer les factures.

- ❖ Autre impôts et taxes 11 033 218.20DA, constitués des avances sur IBS 2017.
- ❖ Le compte TVA à récupérer 26 226 185.38, constitué d'une TVA à récupérer de l'ordre de 289 445.58DA, qu'il y a lieu d'imputer sur G50, et le reliquat du comptes abrite un solde de 25 936 739.80DA, résultant de la TVA ayant grevé les immobilisations acquises dans le cadre du projet briqueterie, imputer en précompte sur G50.
- ❖ Les créances sur services 9 328 965.39DA sont constituées du cumul des indemnités transport, constatées au 31/12/2017.
- ❖ Les chargés constatés d'avances, sont de l'ordre de 799 693.76DA constituées, des quotes-parts des assurances courantes l'année 2018.

B.2.2.Créances sur clients

Tableau n°07 : Créances sur clients

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2017
411	CREANCES SUR CLIENTS	2 098 059,35
TOTAL		2 098 059,35

B.2.2.1. Travaux effectués

Pour valider les soldes des créances détenues sur les clients nous avons :

- ❖ Dressé une balance par âge et types de clients ;
- ❖ Suivre les règlements intervenus postérieurement au 31/12/2017 ;
- ❖ Rapproché les règlements aux pièces justificatives.

B.2.2.2. Résultats des travaux effectués

❖ Evolution

Les créances clients détenues à la clôture de l'exercice 2017 s'élèvent à 2 098 059.35DA, comparativement à l'exercice précédent, elles ont enregistré une variation à la baisse de 4 415 772.44DA. Et représente 0.05% de l'actif brut du bilan.

❖ **La ventilation par âge (Tableau n°08)**

EXERCICE	MONTANT	%
2017	2 098 059,35	100%
TOTAL	2 098 059,35	100%

La fiche d'analyse du compte client, dénote que 100% sont relatives à l'exercice en titre 2017.

B.3. Disponibilité et assimilés

Les disponibilités affichent un montant de 4 410 918.99DA au bilan arrêté au 31/12/2017 contre 20 394 163.13DA au 30/12/2016, soit une variation a la baisse de 15 983 244.14DA et se répartissent comme suite :

Tableau n°09 : Les disponibilités et assimilés

N°	DISIGNATION	SOLDE AU 31/12/2017
51101	CHEQUES A L'ENCAISSEMENTS	230 000,00
51200	BADR (833 300 464)	22 759,19
51201	BADR (834 300 239)	18 091,81
53000	CAISSE	2 840 067,99
54200	COMPTE ACCREDITIF	1 300 000,00
	TOTAL	2 410 918,99

B.3.1. Travaux effectués

Les comptes de disponibilités on été vérifié comme suite :

- ❖ Vérification de l'exactitude arithmétique des états de rapprochement bancaires et de leurs concordance par rapport aux soldes comptables et aux relevés bancaires ;
- ❖ Vérification par sondage des pièces d'imputations comptables ;
- ❖ Pointage des opérations intervenues ultérieurement à la clôture de l'exercice.
- ❖ S'assurer de l'exactitude arithmétique des brouillards de banque et pointage des opérations aux écritures comptables.

B.3.2. Résultats des travaux effectués

- ❖ Le solde affiché par le compte 51200 (BADR 833 300 464) correspond au relevé de banque du 31/12/2017.
- ❖ Le solde affiché par le compte 51201 (BADR 834 300 239) correspond au relevé de banque du 31/12/2017.
- ❖ Le solde affiché par le compte 51203 (CPA 332) correspond au relevé de banque du 31/12/2017.
- ❖ Le solde affiché par le compte 51204 (CPA 7880) Briqueterie correspond au relevé de banque du 31/12/2017.
- ❖ Le solde affiché par le compte 530 « CAISSE » correspond au procès verbal arrêté de caisse du 31/12/2017.

C. Capitaux propre

Les capitaux propres inscrits aux états financiers arrêtés au 31/12/2017 sont de 631 920 628.85DA, et se répartissent comme suit :

Tableau n°10 : Capitaux propres

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2016	SOLDE AU 31/12/2017	VARIATION
	10 CAPITAL & RESERVES			
10100	CAPITAL SOCIAL	453 400 000,00	453 400 000,00	-
10600	RESERVES	5 126 767,98	7 737 139,98	2 610 372,00
10610	BENEFICE A REINVESTIR	84 247 828,96	126 644 889,52	42 397 060,56
	TOTAL 10	542 774 596,94	587 782 029,50	45 007 432,56
	11 REPORT A NOUVEAU			
11000	REPORT A NOUVEAU	50 028,84	50 028,84	-
	TOTAL 11	50 028,84	50 028,84	-
12000	RESULTAT DE L'EXERCICE	52 207 432,56	44 070 624,51	-8 136 808,05
	TOTAUX	595 032 058,34	631 902 682,85	36 870 624,51

C.1. Travaux effectué et résultats

Pour valider les montants affichés par cette rubrique, nous avons procédé :

- ❖ Au rapprochement des soldes comptable aux pièces justificatives ;
- ❖ Vérifier que le capital social est conforme a celui porté sur les statuts ;
- ❖ S'assurer que le capital suscrit est intégralement libéré par les associés.

L'évolution des postes des capitaux propres s'explique comme suit :

Le capital social de la société est de l'ordre de 453 400 000.00 DA, constitue 18% du montant net du bilan.

En absence de modifications statutaires de la société, le capital social demeure de 453 400 000.00 DA.

106 Réserves

Les réserves affichent un solde de l'ordre de 7 737 139.98 DA, correspondant à l'affectation des résultats positifs nets réalisés durant les exercices antérieurs.

La réserve légale de 10% du capital, prévues par la réglementation, n'est pas encore constituée en totalité.

11 Report a nouveau

- ❖ Le compte report à nouveau affiche un solde d'ordre de 50 028.84DA, correspondant au reliquat de l'affectation des résultats positifs réalisés durant les exercices antérieurs.
- ❖ Le résultat net réalisé au cours de cet exercice enregistre une variation en baisse de l'ordre de 8 136 808,05DA par rapport à l'exercice précédent.

D. Passif non courant

Le poste passif non courant, affiche un montant de 1 204 890,84DA au bilan arrêté au 31/12/2017, contre 717 900 000,00DA au 31/12/2016, soit une variation en hausse de 486 330 890,68 et se répartissent comme indiqué au tableau ci-après :

Tableau n°11 : passif non courant du bilan

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2016	SOLDE AU 31/12/2017	VARIATION
16400	EMPRUNTS AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDIT	717900 000 ,00	5 491 363,59	-712 408 636,41
16401	EMPRUNTS CMT N°01 2017	-	995 000 000,00	995 000 000,00
16402	EMPRUNTS CMT N°02 2017	-	168 356 000,00	168 356 000,00
16403	EMPRUNTS CMT N°03 2017	-	35 383 527,09	35 383 527,09
TOTALE		717 900 000 ,00	1 204 230 890,68	486 330 890,68

D.1. Travaux effectués

Pour valider les comptes de cette rubrique, nous avons procédé au rapprochement des soldes comptables aux pièces justificatives.

D.2. Résultats des travaux effectués

Ce poste compose de :

Des dettes bancaires qui ont connu une variation à la hausse de l'ordre de 486 330 890,68DA par rapport à l'année précédente. Correspondant à la mobilisation du reliquat des CMT contracter dans le cadre de la réalisation du projet briqueterie.

E. Passif courant

Le poste passif courant inscrit au bilan arrêté au 31/12/2017, est de 682 816 321,33DA, conte 948 992 662,25DA au 31/12/2016, soit une variation négative de l'ordre de 266 176 340,92DA. Ce poste se présente comme indiqué au tableau ci-dessous :

Tableau n°12 : passif courant du bilan

N°	DESIGNATION	SOLDE AU 31/12/2016	SOLDE AU 31/12/2017	VARIATION
401	Fournisseurs de stocks & services	23 669 299,76	24 591 018,32	921 718,56
404	Fournisseurs d'immobilisations	418 190 648,54	74 242 126,13	-343 948 522,41
419	Avances reçues des clients	186 772 450,54	170 177 800,00	-16 594 650,00
432	Autres organismes sociaux	1 586 593,62	2 364 481,76	777 890,14
442	Impôts & taxes recouvrable s/tiers	625 888,91	931 381,62	305 492,71
444	IBS du	12 246 187,80	11 557 000,00	-689 187,80
445	TVA dues	453 939,00	1 318 297,00	864 358,00
447	Autres impôts & taxes	306 490,16	684 909,16	378 419,00
455	Compte courant des associés	242 858 268,50	241 456 415,22	-1 401 853,28
458	opérations en sociétés apparentées	62 282 895,96	63 282 895,96	1 000 000,00
470	comptes d'attente	-	100 000,00	100 000,00
51203	banque CPA3750	-	92 072 012,03	92 072 012,03
51204	banque CPA 7880 briqueterie	-	37 982,13	37 982,13
TOTAL		948 992 662,25	682 816 321,33	-266 176 340,92

E.1. Travaux effectué

Pour valider les comptes de cette rubrique, nous avons procédé :

- ❖ Aux rapprochements par sondage des soldes comptables aux pièces justificatives ;
- ❖ A la vérification de l'exercice des analyses de soldes ;
- ❖ Au rapprochement des déclarations fiscales et parafiscales aux données comptables.

E.2. Résultats des travaux effectués

Suite à nos travaux, nous formulons les commentaires suivants :

- ❖ Les dettes de stocks et de services représentent 3.6% du total du passif courant et sont constituées essentiellement 60.43% de la dette de stock du fournisseur principal de la société qui est O-A-I-C.
- ❖ Le comptes dettes d'immobilisations affiche un montant de 74 242 126,13DA représentant 10,87% du total du passif courant et il est constitué des dettes fournisseurs d'immobilisations s'il ya lieu d'analyse.
- ❖ Le compte « avances reçues des clients » pour un montant de 170 177 800,00DA concerne les avances de divers clients des mois de novembre et décembre de l'exercice, facturés durant le premier trimestre 2018.
- ❖ Le compte organismes sociaux et comptes rattachés, affiche les cotisations sociales CNAS, part patronales et ouvrières sur salaires des deux derniers mois, qui sont réglées durant le mois de janvier 2018.

❖ Les impôts et taxes représentent 2.12% du total du passif courant es sont constituées essentiellement de :

- Retenues IRG/salaires du mois de novembre & décembre 2017 : 931 381.76DA.
- IBS du sur bénéfice de l'exercice 2017 : 11 557 000,00DA ;
- TVA à payer : 1 318 297,00DA ;
- TAP à payer du mois de novembre & décembre 2017 : 228 879,00DA ;
- Droits de timbre sur ventes espèce du mois de novembre & décembre 2017 : 96 030.16DA ;
- Taxes S/environnement : 360 000.00DA.
- Les dettes envers les associés et sociétés apparentées affichent un montant de 304 739 311.18DA, il représente 44.62% du total des dettes de cet exercice, les associés maintiennent encore les fonds consentaient a la société.

F. Comptes de résultat

Comparativement à l'exercice 2016, les charges et les produits ont subis respectivement une variation en baisse de 0.58%, et 1.82%.

F.1. Les charge : (Tableau n°13)

N° de Compte	Désignation	2016	2017	Evolution	Taux
60	Achats consommés	500 640 121,17	484 068 122,70	-16 571 998,47	-3,31%
61	Services extérieurs	2 595 236,33	3 458 406,19	863 169 ,86	33,26%
62	Autres services extérieurs	11 023 958,77	9 128 289,74	-1 895 669,03	17,20%
63	Charges de personnel	33 904 882,84	40 420 317,85	6 515 435,01	19,22%
64	Impôts & taxes & versements assimilés	1 602 054,00	2 287 036,00	684 982,00	42,76%
65	Autres charges opérationnelles	-	100 000,00	100 000,00	-
66	Charges financières	-	1 270 034,71	1 270 034,71	-
67	Charges extraordinaires	150 003,18	3 263 150,00	3 113 146,82	2075,39%
68	Dotations aux amortissements & provisions	29 413 022,91	32 614 310,79	3 201 287,88	10,88%
69	Impôt sur le bénéfice des sociétés	12 246 187.80	11 557 000,00	-689 187,80	-5,63%
	Totaux	591 575 467,00	588 166 667,98	-3 408 799,02	-0,58%

F.2. Les produits : (Tableau n°14)

N° de compte	Désignation	2016	2017	Evolution	Taux
70	Production vendues	642 599 623,89	628 351 226,34	-14 248 397,55	-2,22%
72	Production stockée ou déstockée	-159 860,00	186 489,00	186 489,00	-
75	Produits hors exploitation	1 343 135,67	2 665 390,51	1 322 254,84	98,45%
76	Produits financières	-	34 186,64	34 186,64	-
77	Elément extraordinaire	-	1 000 000,00	1 000 000,00	-
Totaux		643 782 899,56	632 237 292,49	-11 705 467,07	-1.82%

Travaux effectués

Dans cette partie, nous avons procédé à l'audit de ces comptes suivant les normes requises à savoir :

- ❖ La vérification des documents et pièces justificative ;
- ❖ La sincérité et la conformité des pièces comptabilisées ;
- ❖ L'exhaustivité des charges et produits.

Evolution et conclusion

- ❖ les achats consommés constituent 82% du total des charges, ils concernent essentiellement les sous comptes des matières et fournitures consommées liées directement à l'activité de fabrication de la société. Ils ont connus une variation en baisse de 3.31% comparativement à l'exercice 2016.
- ❖ Le poste services extérieurs a subi une variation en hausse de l'ordre de 33.26%, constitué fondamentalement des frais ci-dessous :

Tableau n°15 : Les charges des services extérieurs

DESIGNATION	MONTANT
Entretien et réparations	1 149 776,79
Primes d'assurance	2 308 629,40
Honoraires	693 834 ,55
Frais de transport	4 642 153,19
Poste & télécommunication	409 592,07
Commission bancaires	83 444,60
Agios bancaires	2 159 460,27
Cotisations et divers	1 139 805,06
TOTALE	12 586 695,93

- ❖ Proportionnellement a l'exercice précédent, les frais de personnel enregistrent une évolution d'ordre de 19,22%.
- ❖ Les impôts et taxes on augmenté au cours de cet exercice d'un montant de 684 982,00DA, le montant des impôts et taxes à augmenter d'un taux de 42.76% par rapport à l'exercice précédent, du principalement a l'augmentation du chiffre d'affaire imposable de l'exercice.
- ❖ Les autres charges opérationnelles, qui sont de l'ordre de 100 000DA et sont constitués essentiellement des dons & libéralités.
- ❖ Les charges financières, qui sont de l'ordre de 1 270 034,71DA, et sont constitués essentiellement des pertes de changes.
- ❖ Les charges extraordinaire, ont connu une augmentation de +2 075,39% par rapport à l'exercice précédent, pour un montant de 3 113 146,8DA, expliquée par ce qui suit :
 - Vol de caisse avec effraction pour un montant de 2 580 000,00.
 - Honoraire IGHIT pour un montant de 394 000,00DA.
 - Fournisseurs pour un montant de 289 150.00 da. Charge 2016 (indépendance des exercices chaque exercice supporte ses charge et ses produit) elle n'est pas déductible fiscalement) on les réintègres dans le tableau des reintegration des resultats

- ❖ La variation en hausse des dotations aux amortissements est expliquée par la dotation des acquisitions de cet exercice.
- ❖ Le solde du compte « 69 impôts sur les résultats et assimilés » a subi une variation en baisse à l'ordre de 5.63% expliqué par la baisse de résultat imposable.
- ❖ Le chiffre d'affaire globale de la société comptabilisé à la date du 31/12/2017 s'est élevé à 628 000 000.00 DA contre 642 000 000.00 DA de l'exercice précédent, ainsi la variation en baisse enregistrée sur l'activité de la société est de 2.22%. Le total du chiffre d'affaire comptabilisé est conforme au chiffre déclaré mensuellement sur G50.

Etape n°4 : la réalisation des différents rapports

1. Rapport de certification

Monsieur le gérant, messieurs les membres de l'assemblée générale

En exécution de la mission que vous nous aviez confiée, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de certification au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017.

Nous avons procédé à l'examen des états financiers ci-joints de la SARL X, portant sur l'exercice comptable 2017, comprenant le bilan, les comptes de résultat et les tableaux établis conformément à l'arrêté du 26 juillet 2008, selon la forme de documents de synthèse en vigueur, à savoir le nouveau système comptable financier (SCF).

Notre audit a été effectué, selon les normes d'exercice professionnel applicable en Algérie (SCF) ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Les états financiers, font apparaître :

- ❖ Un total net du bilan de : **deux milliards cinq cent dix-huit millions neuf cent quarante-neuf mille huit cent quatre vingt quatorze dinars et quatre-vingt six centimes (2 518 949 894.86^{DA})**.
 - ❖ Un résultat Net Bénéficiaire de : **quarante quatre millions soixante-dix mille Six cent vingt-quatre dinars et cinquante et un centime (44 070 624.51^{DA})**.
 - ❖ Par ailleurs, l'actif net est positif concerne que les capitaux propre
 - ❖ de : **six cent trente-un millions neuf cent deux mille six cent quatre-vingt deux dinars et quatre-vingt cinq centimes (631 902 682.85^{DA})**.
- **OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS**

Compte tenu des résultats des travaux effectués, et sous réserves des remarques et observations formulées et présentées, nous sommes en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent mémoire, sont réguliers et sincères et donnent

une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2017 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

2. rapports spéciaux

Les rapports spéciaux se composent des éléments suivant :

2.1. Rapport spécial sur les rémunérations les plus élevées de la société x

Conformément a l'article 680, alinéa 3 du code de commerce, de l'article 25 alinéa 05 portant loi N° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, ainsi que du décret N° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, le montant global net annuel des cinq 05 personnes, les mieux rémunérées, s'élèves a : 4 918 146.37DA.

Tableau n°16 : Les rémunérations les plus élevé de la société X

NOM ET PRENOM	FONCTION	SALAIRE BRUT
X1	MAINTENANCE	1 206 513,58
X2	COMPTABLE PRINCIPAL	1 084 207,16
X3	SCE COMMERCIAL	1 055 778,55
X4	FONCTIONNAIRE	828 120,54
X5	FONCTIONNAIRE	743 526,54
TOTAL		4 918 146,37

2.2. Rapport spécial sur les résultats des cinq dernières années

En exécution de l'article 678, alinéa 6 du code de commerce, de l'article 25 alinéa 05 portant loi N° 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, ainsi que du décret N° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire au comptes, les modalités et délais de leur transmission,

Nous vous communiquons les résultats de la société X, au cours des cinq derniers exercices, présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°17 : Les résultats des cinq dernières années

EXERCICES	RESULTATS NET	OBSERVATIONS
2013	70 991 973,13	BENEFICE
2014	41 224 221,40	BENEFICE
2015	56 391 625,83	BENEFICE
2016	52 207 432,56	BENEFICE
2017	44 070 624,51	BENEFICE

2.3. Rapport sur les conventions réglementées

Messieurs,

Nous avons l'honneur, en exécution des prescriptions de l'article 628 du code de commerce, de vous informer qu'aucune convention particulière n'a été passée entre l'entreprise et l'un de ses administrateurs.

En effet, nos vérifications n'ont pas relevé de telles conventions.

Par ailleurs, les responsables de la société, nous ont confirmé qu'aucune convention particulière n'a été passée.

2.4. Recommandations

Les documents comptables et financiers de la SARL X contrôlés, vérifications opérées, ainsi que le contrôle de la prise en charge des réserves et remarques émises dans notre mémoire, nous a permis de constater que les analyses des comptes des dettes et créances ont été établies, mais restent insuffisamment renseignés, nous ne contenterons de commenter uniquement les mouvements de cet exercice.

Comme indiqué dans les commentaires sur les états financiers, nos travaux nous ont permis de formuler certaines réserves, dont les plus significatives portent sur :

- ❖ Absence de l'attestation de « service fait » par une personne responsable sur les pièces comptables de dépenses caisse, ceci pour assurer le contrôle de la conformité des pièces justificatives aux dépenses.
- ❖ La mise en place d'une comptabilité matière pour la gestion des stocks permettant la détermination des prix de revient des produits finis et sous produits, est requise, à ce titre, l'existence d'outils de gestion de système de calcul des coûts et de contrôle interne

permettant de valider les prix de revient et de réviser au fur et à mesure, des estimations de charges de produits et de résultat.

- ❖ Eviter la prise en charge des dépenses libellées au nom des associés.
- ❖ Absence de prise d'inventaire physique des immobilisations au 31/12/2017. aussi une meilleure gestion des immobilisations nécessite :
 - La tenue à jour d'un registre ou seront repris les investissements d'une façon distincte avec tous les renseignements les concernant.
 - Ouverture d'un dossier pour chaque investissement.
 - Codification des investissements.
 - Rapprochement périodique entre la comptabilité et l'inventaire physique.
- ❖ Nous vous recommandons de tenir une comptabilité distincte entre la minoterie et la briqueterie.

❖ Vérifications et informations spécifiques :

En application des dispositions de l'article 716 du code de commerce, ainsi que de la loi n°10-01 du 29 Juin 2010, relative à notre profession de commissaire aux comptes, nous recommandons au gérant de la SARL X d'établir un rapport de gestion conformément à l'article 584 du code de commerce.

3. Rapport général

Messieurs les membres de l'assemblée générale :

Nous avons l'honneur de vous transmettre, en exécution du mandat de CAC qui nous a été confié, le rapport formulant notre avis sur les comptes de l'exercice 2017, de la SARL X.

Nous avons mené les travaux dans le respect des règles de la profession, et conformément aux normes d'audit généralement admises, et ce par les vérifications et contrôles effectués, par sondage, que nous estimés nécessaires pour la formulation de notre opinion.

Les rapports spéciaux ont été établis et annexés à ce mémoire, et ce en application des dispositions du code de commerce et la loi 10-01 du 29/06/2010, régissant notre profession.

Les résultats de nos différents contrôles sont consignés dans ce présent rapport.

Conclusion

Pendant notre mission nous avons procédé à l'examen des états financiers comparant le bilan, le compte de résultats et les annexes pour l'exercice clos au 31/12/2017 fixé par le système comptable et financier.

Notre examen a été effectué selon le sondage de la comptabilité et autres procédures de contrôle que nous avons jugé nécessaires.

En effet, durant notre mission, nous avons vérifié et relevé des anomalies qui nous ont permis d'établir des recommandations que nous avons déjà citées.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

Arrivés au terme de notre travail, nous avons essayé de répondre aux différentes questions que nous nous sommes posés sur l'étude de la réalisation de la mission du commissaire aux comptes.

En effet cette étude que nous avons réalisée suite a nos recherches documentaires et notre stage pratique, nous a aidés à conquérir des nouvelles connaissances qui concernant l'activité du commissaire aux comptes.

Dans notre travail, on a abordé le sujet d'audit légal de point de vue théorique et pratique, on a développé en premier lieu le cadre théorique en analysant le cadre conceptuel et les fondement de l'audit, en traitant progressivement les généralités sur l'audit, le fondement de l'audit, ainsi que le cadre légal et réglementaire du commissariat aux comptes, en deuxième lieu on a développé la démarche général de l'audit , tout en analysant les outils, les technique que le CAC peut utiliser durant chaque étape de la mission.

Dans le cadre pratique, on a effectué un stage pratique au niveau d'un cabinet d'audit ou on a essayé de mettre en pratique toutes connaissances théoriques sur notre sujet pour pouvoir réaliser une mission d'audit légal sur la société X, en respectant les normes, la démarche ainsi que les techniques et les outils préconisés par la réglementation de la fonction.

A travers notre travail, on a conclu que la réussite d'une mission d'audit légal exige l'auditeur à l'utilisation d'outils et techniques appropriés, et une méthodologie qui lui permettra d'identifier les risques significatifs.

La loi algérienne autorise par ces différentes réglementations et lois les sociétés à mandater un commissaire aux comptes, ce dernier est un professionnel indépendant et compétant qui intervient comme témoin dans la régularisation et la sincérité des comptes. Il est aussi le garant du respect de la réglementation portant sur les actes de gestion et la maîtrise de l'art du contrôle.

La fonction du commissaire aux comptes apparait comme une fonction très importante. Une qualification et une expérience dans le domaine permettent aux commissaires aux comptes de mieux recueillir les éléments probants sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise.

En termes de régularité et de fiabilité, on peut conclure que, l'entité est loin d'être absolument régulière, car elle est souvent confrontée aux erreurs et aux risques d'anomalies, et en termes de la certification de l'auditeur légal, on peut conclure que celle-ci ce n'est pas une assurance absolue mais est une assurance raisonnable.

A la clôture de notre stage, nous avons conclu que, le CAC suit convenablement la réglementation, par contre il vaut mieux d'appuyer sur quelques normes théoriques, et que la réalisation d'une mission du commissariat aux comptes nécessite un grand savoir-faire et un degré élevé de la maîtrise professionnelle.

Contrairement a nous, vu la courte durée de stage, nous n'avons pas pu détecter les différentes anomalies existantes dès notre début sans l'aide du commissaire aux comptes du cabinet. En effet, il nous a orientés pour déterminer ces anomalies et d'arriver quand même à maîtriser la réalisation de sa mission d'une manière générale mais malheureusement nous n'avons pas pu approfondir des détails par manque du temps.

Concernant notre point de vue, nous pensons qu'une bonne réalisation de la mission du commissaire aux comptes nécessite la maîtrise de ces différentes propositions :

- ❖ La maîtrise de différentes lois portant sur le commissariat aux comptes.
- ❖ Avoir un niveau élevé de savoir-faire et une maîtrise professionnelle.
- ❖ Avoir une bonne technique pour détection des éléments probants.
- ❖ De bien planifier le temps afin de pouvoir réaliser la mission à la date requise.

Notre ambition sur le sujet ne se limite pas a cela, elle s'entend vers plusieurs aspects qui sont en relation avec le sujet et mérite d'être traiter et analyser avec objectivité, ceci est plus difficile à l'attendre face aux différentes contraintes et obstacles rencontrés durant notre travail, tel que, notre niveau de la maîtrise professionnel, le temps, l'obstacle de non accessibilité a l'information sous le motif de secret professionnel, cela a engendré une limitation des analyses effectuées a ce sujet.

A la fin de cette expérience, nous avons pu se rapprocher de cette profession et fréquenter l'aspect professionnel qui était notre objectif principal. Cela était très instructif pour nous.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

LES OUVRAGE :

- ❖ ALAIN MIKOL, LES AUDITS FINANCIERS, EDITION LA DECOUVERTE, PARIS, 2005.
- ❖ BERNARD GERMOND, AUDIT FINANCIERE, GUIDE POUR L'AUDIT DE L'INFORMATION FINANCIERE DES ENTREPRISES, ED DUNOD, PARIS, 1991.
- ❖ CARASSUS.D, PRINCIPE D'AUDIT ET DE CONTROLE INTERNE, ED CASTEILLA, 3^{eme} ED, FRANCE.
- ❖ DR KHELASSI.R, LES APPLICATIONS DE L'AUDIT INTERNE, ED HOUMA, ALGER, 2010.
- ❖ FRANCIS LEFEBVRE, MEMENTO AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES, Ed FRANCIS LEFEBVRE ; 2012.
- ❖ J.POTDEVIN, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, 1^{ER} EDITION, ED DALLOZ, PARIS.
- ❖ MEMENTO PRATIQUE, AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES, Ed FRANCIS LEFEBVRE, France, 2012.
- ❖ ROBERT OBERT, SYNTHESE DROI ET COMPTABILITE, ED DUNOD, PARIS, 2002.

REVUES ET JOURNAUX OFFICIEL :

- ❖ BENBERRAH SAMIR, COMMISSARIAT AUX COMPTES, SUPPORT DU COUR.2012.
- ❖ DR TOUAHRI CHIRIF, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, SUPPORT DE COURS.
- ❖ LOI 10-01 DU 29/06/2010, JORA, RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERTES COMPTABLES, COMMISSAIRES AUX COMPTES ET COMPTABLE AGREE.
- ❖ MANUEL DES NORMES, AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL.
- ❖ SENDAIRIA ZOUHIR, AUDIT INTERNE, MEMOIRE, UNIVERSITE D'ORAN, 2015, P116.
- ❖ WHANNOU SERGE, AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER, SUPPORT DE COURS MASTER.

SITE INTERNET :

- ❖ WWW.QUALITE.OOREKA.FR, AUDIT LEGAL ET AUDIT CONTRACTUEL

ANNEXES

Annexe 01

DEMANDE DE CONFIRMATION DE COMPTES "CLIENTS"
SANS RELEVÉ JOINT

Réf. (1) : Nom de société auditée
Initiales de l'auditeur

Nom du client

Messieurs,

(auditeurs)
A la demande de nos (commissaires aux comptes)
..... (Adresse).....

nous vous demandons de leur confirmer la position de votre compte dans nos livres arrêtée au..... qui était la suivante :

- Solde en notre (votre) faveur	F	_____
- Effets acceptés à notre ordre et non échus	F	_____
Total	F	=====

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir leur retourner **directement**, à l'aide de l'enveloppe timbrée ci-jointe, la **présente lettre** après y avoir apposé votre cachet commercial et votre signature pour accord et, éventuellement, après l'avoir assortie de vos observations.

Nous vous prions de noter que cette position ne tient pas compte des règlements ni de toutes opérations que vous avez pu effectuer depuis la date de l'arrêté, et que la présente requête n'est pas une demande de règlement mais uniquement une vérification d'ordre comptable.

Avec nos remerciements, veuillez agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

1° Nous sommes d'accord sur la position de notre compte :
2° Observations éventuelles :

Date :
Cachet commercial et signature :

P.J. Une enveloppe timbrée

Annexe 02

QUESTIONS	Réf. Diag.	OUI OU N/A	NON	COMMENTAIRE	Référence programme de vérification
<p>1. existe-t-il des règles précises :</p> <p>a) D'imputation des dépenses en charges ou en immobilisations ?</p> <p>b) D'identification des productions d'immobilisations réalisées par l'entreprise pour elle-même ?</p> <p>2. le compte de charges « entretien »</p>					
<p>fait-il l'objet d'une revue indépendante périodique pour vérifier que les règles précédentes ont été respectées ?</p> <p>3. Les cessions et destructions :</p>					
<p>a) Font-elles l'objet d'autorisation ?</p> <p>b) Sont-elles communiquées sans délai à la comptabilité ?</p> <p>4. l'information de la comptabilité</p>					
<p>est-elle faite sur des documents renumérotés ?</p> <p>La comptabilité :</p> <p>a) S'assure-t-elle qu'elle les reçoit tous ?</p> <p>b) Qu'ils sont tous comptabilisés ?</p> <p>5. des documents renumérotés sont-</p>					
<p>ils utilisés pour informer la comptabilité :</p> <p>a) De la réception des immobilisations ?</p> <p>b) De leur mise en service ?</p> <p>6. la comptabilité d'assure-t-elle :</p>					
<p>a) Qu'elle reçoit tous les documents ?</p> <p>b) Qu'elle les comptabilise tous ?</p> <p>c) Qu'il ne s'écoule pas de délais anormaux entre la réception et la mise en service</p>					

Annexe 03

QUESTIONS	Réf. Diag.	OUI	NON	COMMENTAIRE	Référence programme de vérification
1. Les salaires sont-ils réglés sur un compte bancaire distinct ? Si oui, l'apurement de ce compte est-il régulièrement vérifié par une personne indépendante de la paie ?					
2. Existe-t-il une liste : a) Des différentes retenues à effectuer sur les salaires (régimes sociaux) ? b) Des primes et avantages divers accordés au personnel ? Si oui, ces listes précisent-elles la périodicité des règlements ? Sont-elles utilisées pour provisionner les charges correspondantes ?					
3. Les différentes charges sont-elle rapprochées des bases régulièrement ?					
4. le total du journal des salaires est-il rapproché avec celui du mois précédent et l'écart expliqué ?					
5. lorsque l'entreprise se substitue aux régimes sociaux pour le paiement des prestations, celles-ci sont-elles identifiées afin de permettre le suivi de leur récupération ?					
6. S'assure-t-on que toutes les modifications aux données permanentes de la paie sont saisies ?					
7. les informations nécessaires pour le calcul des congés payés restant : a) Sur la période antérieur b) Sur la période en cours					
8. le service paie a-t-il les moyens de vérifier : a) Qu'il est informé de toutes les absences ? b) Qu'elles sont toutes répercutées sur les salaires ?					

DEMANDE DE CONFIRMATION AUX BANQUES

Réf. (1) : Nom de société auditée
 Initiales de l'auditeur

Nom de banque

Messieurs,

Dans le cadre de la vérification de nos états financiers effectuée par nos (auditeurs)
(commissaires aux comptes).....
.....(adresse).....

nous vous prions de bien vouloir leur adresser directement la situation dans vos livres des
opérations de notre société, en cours à la date du

- 1. Le solde des divers comptes, de dépôts ou autres, ouverts à notre nom dans votre établissement, indiquant les restrictions éventuelles prévues pour leur fonctionnement.
- 2. Le montant des intérêts, commissions et frais à cette date qui n'avaient pas encore pris en considération pour déterminer le solde de ces comptes.
- 3. La limite des découverts et les plafonds d'escompte autorisés.
- 4. Le nom des personnes habilitées, seules ou conjointement, à signer pour le fonctionnement de ces comptes.
- 5. Le détail des emprunts, ou des avances (taux, échéance, montant, etc.) qui auraient pu nous être consentis et qui n'auraient pas été remboursés à la date précitée.
- 6. Le détail par bordereau des effets détenus chez vous, et :
 - remis à l'escompte et non échus,
 - remis à l'encaissement.

Annexe 05

Le questionnaire de fin de mission	OUI/NON N/A	Commentaire ou référence
<p>Les dossiers de travail ont-ils été soigneusement revus pour s'assurer que:</p> <p>(a) les décisions sur l'étendue des travaux sont appropriées, le niveau de couverture obtenu est suffisant et le travail est achevé;</p> <p>(b) toutes les étapes de travail ont été visées pour indiquer qu'elles ont été effectuées;</p> <p>(c) l'étendue de chaque procédure et la base de sélection, des transactions examinées sont clairement expliquées;</p> <p>(d) les changements dans le plan d'audit ont été approuvés par l'associé ou le manager et sont documentés en conséquence;</p> <p>(e) l'étendue du travail a été accrue en cas de faiblesses de contrôle non prévues dans le plan ou sinon les raisons sont expliquées;</p> <p>(f) les exceptions rencontrées au cours de nos travaux ont été rapportées ou notées pour 1 rapport , au responsable approprié du client et leurs effets sur le travail ont été évalués et documentés;</p> <p>(g) toute annexe est complétée et les symboles utilisés .explicités;</p> <p>(h) chaque annexe remplit ses objectifs et aucun document inutile n'est inclus;</p> <p>(i) les conclusions résument précisément et correctement r- les problèmes soulevés, soit directement soit par référence à l'annexe appropriée;</p> <p>(j) les papiers de travail sont organisés de manière logique et correctement référencés pour faciliter leur revue par l'associé et le manager;</p> <p>(k) aucun programme ou annexe ne contient des expressions inappropriées ou intempestives ou des conclusions que le signataire ne pense pas supportées par les faits;</p> <p>(l) les questions importantes résolues, y compris celles qui impliquent une consultation avec d'autres, sont bien documentées et discutées dans le dossier de synthèse;</p> <p>(m) toutes les faiblesses de contrôle interne et autres questions à communiquer au client, formellement ou non, l'ont été ou ont fait l'objet d'une note pour ce faire.</p>		

Annexe 06

Cabinet de Comptabilité & de Commissariat Aux Comptes مكتب المحاسبة و مراجعة الحسابات
ZEBOUDDJI DJEBAR زبوجي جبار
Commissaire Aux Comptes Comptable agréé محافظ الحسابات، و محاسب معتمد
Lot n° 130/131 El kseur –W- Bejaia القصر ولاية بجاية 131/130 المفرز البلدي رقم
Tél & Fax : (034).25.14.41 / (034).25.24.52
N IF : 197506400014833

Désignation de l'entité: SARL ""
.....
.....

Réf: Votre P.V A.G du 01/04/2019.

Objet: Lettre d'acceptation de mandat.

Monsieur ;

En application de la résolution de votre assemblée générale, tenue au siège de la SARL «.....» M' ZEBOUDDJI DJEBAR a été désigné en qualité de Commissaire Aux Comptes de la société, pour un mandat de commissariat aux comptes, de trois ans renouvelable une fois, pour la période 2019 à 2021, et ce conformément aux dispositions du Code de commerce et de l'article 06 de la loi 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.

Le Commissaire Aux Comptes déclare n'être frappé d'aucune incompatibilité prévue par la législation et la réglementation en vigueur.

Et afin de mener notre mission dans les meilleures conditions, je vous saurais reconnaissant de me communiquer toutes informations utiles pour le bon exercice de mon mandat.

Mr ZEBOUDDJI Djebbar
N° D'inscription au tableau de l'ordre : 1595
N° IF : 197506400014833
Adresse : Lot Akal Aberkane El kseur W- Bejaia
Tél/Fax: (034).25.14.41/(034).25.24.52
Email:CAC.ZEBOUDDJI-DJEBAR@HOTMAIL.FR

El kseur le ; 04/04/2019
Le commissaire aux comptes
« Bon pour acceptation »

Annexe 07

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		260 078 391,80		260 078 391,80	260 078 391,80
Bâtiments		748 233 519,27	584 808 453,54	163 425 065,73	178 547 024,51
Autres immobilisations corporelles		782 302 837,09	668 103 110,84	114 199 726,25	39 874 737,00
Immobilisations en concession		57 092 320,00		57 092 320,00	57 092 320,00
Immobilisations encours		1 805 404 557,83		1 805 404 557,83	1 645 248 057,75
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 653 111 625,99	1 252 911 564,38	2 400 200 061,61	2 180 840 531,06
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		19 990 680,30		19 990 680,30	20 219 491,47
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 098 059,35		2 098 059,35	6 513 831,79
Autres débiteurs		54 990 771,03		54 990 771,03	13 106 674,88
Impôts et assimilés		37 259 403,58		37 259 403,58	20 850 028,26
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4 410 918,99		4 410 918,99	20 394 163,13
TOTAL ACTIF COURANT		118 749 833,25		118 749 833,25	81 084 189,53
TOTAL GENERAL ACTIF		3 771 861 459,24	1 252 911 564,38	2 518 949 894,86	2 261 924 720,59

Annexe 08

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		453 400 000,00	453 400 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1) --		134 382 029,50	89 374 596,94
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1) --			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1) -		44 070 624,51	52 207 432,56
Autres capitaux propres - Report à nouveau		50 028,84	50 028,84
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		631 902 682,85	595 032 058,34
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 204 230 890,68	717 900 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		1 204 230 890,68	717 900 000,00
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		98 833 144,45	441 859 948,30
Impôts		13 560 206,16	13 006 616,96
Autres dettes		478 312 976,56	494 126 096,99
Trésorerie passif		92 109 994,16	
TOTAL III		682 816 321,33	948 992 662,25
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 518 949 894,86	2 261 924 720,59

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

Annexe 09

LIBELLE	N	2017	2016
Ventes et produits annexes		628 351 226,34	642 599 623,89
Variation stocks produits finis & encours		186 489,00	- 159 860,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		628 537 715,34	642 439 763,89
Achats consommés		-484 068 122,70	- 500 640 121,17
Services extérieurs et autres consommations		-12 586 695,93	- 13 619 195,10
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 496 654 818,63	- 514 259 316,27
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		131 882 896,71	128 180 447,62
Charges de personnel		-40 420 317,85	- 33 904 882,84
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 287 036,00	- 1 602 054,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		89 175 542,86	92 673 510,78
Autres produits opérationnels		2 665 390,51	1 343 135,67
Autres charges opérationnelles		-100 000,00	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-32 614 310,79	-29 413 022,91
V- RESULTAT OPERATIONNEL		59 126 622,58	64 603 623,54
Produits financiers		34 186,64	-
Charges financières		- 1 270 034,71	
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 235 848,07	-
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		57 890 774,51	64 603 623,54
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-11 557 000,00	- 12 246 187,80
Impôts différés sur résultats ordinaires		-	-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		631 237 292,49	643 782 899,56
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-584 903 517,98	-591 425 463,82
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		46 333 774,51	52 357 435,74
Eléments extraordinaires (produits)		1 000 000,00	-
Eléments extraordinaires (charges)		- 3 263 150,00	-150 003,18
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-2 263 150,00	- 150 003,18
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		44 070 624,51	52 207 432,56

Annexe 10

LIBELLE	N	2017	2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		628 306 131,78	792 701 874,60
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-590 158 348,84	-555 488 160,26
Intérêts et autres frais financiers payés		-2 242 904,87	-1 859 335,45
Impôts sur les résultats payés		-12 140 439,00	-11 615 451,00
Opérations en attente de classement (47)!!!!		100 000,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		23 864 439,07	223 738 927,89
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-2 074 000,00	-150 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		21 790 439,07	223 588 927,89
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-608 366 901,41	-1 132 187 870,31
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		34 186,64	
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-608 332 714,77	-1 132 187 870,31
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-6 480 000,00	-4 320 000,00
Encaissements provenant d'emprunts		486 330 890,68	807 900 000,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-1 401 853,28	-2 876 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		478 449 037,40	800 704 000,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-108 093 238,30	-107 894 942,42
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		20 394 163,13	128 289 105,55
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-87 699 075,17	20 394 163,13
Variation de la trésorerie de la période		-108 093 238,30	-107 894 942,42
Rapprochement avec le résultat comptable		-152 163 862,81	-160 102 374,98

Annexe 11

LIBELLE	N	CAPITAL SOCIAL	PRIMES D'EMISSION	ECART D'EVALUATION	ECART DE REEVALUATION	RESERVES ET RESULTAT
Solde au 31 décembre 2015		215 300 000,00				328 286 603,83
Changement méthode comptable 2016		-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives 2016		-	-	-	-	6 438 021,95
Réévaluation des immobilisations 2016		-	-	-	-	- 238 100 000,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le TCR 2016		-	-	-	-	-
Dividendes payés 2016		-	-	-	-	-7 200 000,00
Augmentation de capital 2016		238 100 000,00	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice 2016		-	-	-	-	52 207 432,56
Solde au 31 décembre 2016		453 400 000,00		-	-	141 632 058,34
Changement méthode comptable 2017		-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives 2017		-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations 2017		-	-	-	-	-
Profits ou pertes non comptabilisés dans le TCR 2017		-	-	-	-	-
Dividendes payés 2017		-	-	-	-	-7 200 000,00
Augmentation de capital 2017		-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice 2017		-	-	-	-	44 070 624,51
Solde au 31 décembre 2017		453 400 000,00	-	-	-	178 502 682,85

Table de matières

Remerciement

Dédicace

Liste d'abréviations

Liste des tableaux

Sommaire

Introduction générale..... 01

Chapitre 01 : cadre conceptuel et théorique de l'audit

Section 01 : définition et historique de l'audit 03

1.1. Notion et objectif de l'audit 03

1.2. Les différents types d'audit 04

1.2.1 En fonction de l'entité 04

1.2.2. En fonction de l'objectif de la mission 04

1.2.2.1 Audits de gestion 05

1.2.2.2 Audits opérationnels..... 05

1.2.2.3 Audite financiers 05

1.2.3 En fonction de l'intervenante 05

1.2.3.1. Audit interne 05

1.2.3.2. Audit externe 06

A. Audit contractuel 06

B. Audit légal 07

1.3. Historique du Commissariat aux comptes 10

1.3.1. Historique du Commissariat aux comptes à l'USA..... 10

1.3.2. Historique du Commissariat aux comptes en France 11

1.3.3. Historique du Commissariat aux comptes en Algérie 11

Section 02 : Normes et champs d'application du Commissariat aux comptes 13

2.1. Normes du Commissariat aux comptes..... 13

2.1.1. Normes général	13
2.1.2. Normes du travail.....	14
2.1.3. Normes de rapports	15
2.2. Champs d’application du Commissariat aux comptes.....	15
Section 03 : statuts du CAC	16
3.1. Organisation professionnelle du CAC	16
3.2. Nomination et cessation du CAC.....	17
3.2.1. Nomination du CAC	17
3.2.1.1. La nomination	17
3.2.1.1.1. Par statuts	17
3.2.1.1.2. Par l’assemblée générale constitutive	17
3.2.1.1.3. Par l’assemblée générale ordinaire	17
3.2.1.1.4. Par voie justice	17
3.2.1.2. Incompatibilités et interdictions	18
3.2.1.2.1. Incompatibilités et interdictions prévus par la loi de 10-01 du 29/06/2010.....	18
3.2.1.2.2. Incompatibilités et interdictions prévus par le code du commerce	19
3.2.1.3. Procédures de nomination et entré en fonction du CAC.....	19
3.2.1.3.1. Acceptation du mandat	20
3.2.1.3.2. Entré en fonction	20
3.2.1.3.3. Refus d’acceptation	20
3.2.1.3.4. Durée du mandat	21
3.2.2. Cessation des fonctions	21
3.3. Obligations et prérogatives du CAC	22
3.3.1. Obligations	22
3.3.2. Droits et prérogatives	24
3.4. Les responsabilités du CAC	24

3.4.1. Les responsabilités civiles	24
3.4.2. Les responsabilités pénales	25
3.4.3. Les responsabilités disciplinaires	26
Conclusion	26

Chapitre 02 : La fonction du commissaire aux comptes

Section 01 : la démarche du CAC

1.1. Le rôle du CAC	27
1.1.1. L'aspect économique	28
1.1.2. L'aspect social	28
1.1.3. L'aspect juridique et judiciaire	28
1.2. Les missions du CAC	29
1.2.1. Les missions permanentes du CAC	29
1.3. Les risques d'audit	30
1.3.1. Le risque inhérent	30
1.3.2. Le risque liés au contrôle	30
1.3.3. Les risques de non détection	31

Section 02 : L'organisation d'une mission du commissariat aux comptes

2.1. Orientation et planification de la mission	31
2.1.1. Prise de connaissances générale de l'entité	31
2.1.2. Détermination des domaines et des systèmes significatifs	32
2.1.3. Le plan de mission	33
2.2. Évaluation et appréciation du contrôle interne	35
2.2.1. Systèmes et procédures à évaluer	35
2.2.2. Les outils de contrôle du CAC	36
2.3. Examen des comptes	38
2.3.1. Le contrôle des comptes des capitaux	39
2.3.2. Contrôles des immobilisations	40

2.3.3. Contrôle des stocks et encours	40
2.3.4. Contrôle des comptes des tiers	41
2.3.5. Contrôle des comptes financiers	41
2.3.6. Contrôle des comptes de charge	42
2.3.7. Contrôle des comptes de produits	42
2.4. Les travaux de fin de mission	43
2.4.1. Examen des événements postérieurs a la clôture	43
2.4.2. Lettre d'affirmation	44
2.4.3. Questionnaire de fin de mission	44
2.5. Établissement des rapports	44
2.5.1. Le rapport général	45
2.5.2. Le rapport spécial sur les conventions réglementées	46
2.5.3. Le rapport sur les comptes consolidés	47
Conclusion	47
 Chapitre 03 : La pratique d'une mission du commissariat aux comptes, cas de SARL X	
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil	48
1.1. Historique	48
1.2. Objectif du cabinet	48
1.3. Les activités principales	48
Section 02 : déroulement de la mission du CAC	49
2.1. Présentation des états financiers	49
2.1.1. L'actif du bilan	49
2.1.2. Passif du bilan	50
2.1.3. Le compte du résultat	50
2.1.4. Tableaux des flux de trésorerie	50
2.1.5. Variation des capitaux	50

2.2. Les différentes étapes de la mission	50
Etape N° 1 : orientation et planification de la mission	50
Etape N°2 : évaluation et appréciation du contrôle interne	52
Etape N°3 : examen des comptes	53
Etape N°4 : la réalisation des différents rapports	68
Conclusion	72

Conclusion générale	73
----------------------------------	-----------

Bibliographie

Annexes

Résumé

RÉSUMÉ

Le Commissaire aux Comptes est un auditeur légal et externe à l'entreprise. Il intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de l'entreprise avec les normes en vigueur. Il réalise pour cela un audit légal, dont la procédure est strictement définie par la loi, ce qui signifie que seuls les professionnels inscrits à l'Ordre des Commissaires aux Comptes peuvent l'exercer. La mission du commissaire aux comptes est d'intérêt général puisqu'il est à même de certifier les comptes annuels d'une entreprise pour l'administration fiscale et pour l'État.

Le Commissaire Aux Comptes devra s'assurer que les comptes sont correctement tenus et que la technique comptable est bien assimilée par les opérations de base.

Le commissaire aux comptes passe à l'examen des éléments sur les états financiers qui a pour finalité de vérifier que les règles et principes qui président à l'élaboration ces derniers sont respectés et que ceux-ci présentent une image fidèle du patrimoine et du résultat de l'entreprise. La mission du commissaire aux comptes s'inscrit dans un cadre légal et a pour objectif d'émettre une opinion sur les états financiers réalisés par une entreprise. Sa mission est consignée dans un rapport transmis à l'assemblée générale ordinaire.

Le rapport du commissaire est présenté à l'assemblée annuelle qui se prononce sur les comptes de l'exercice. Le commissaire a le choix entre trois attitudes : ou il certifie sans réserve, ou il refuse de certifier les comptes lorsqu'il a connaissance de fautes graves ou il certifie, avec des réserves, lorsque les comptes ne sont pas absolument sincères et réguliers.