

Université Abderrahmane MIRA-Bejaïa
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme Master en Finance et Comptabilité

Option: Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA)

Sujet :

**AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER
APPROCHE PAR LES RISQUES**

Cas ENTREPRISE PORTUAIRE DE BEJAIA

Réalisé par :

Melle GUENDOUZEN Tassadit

Melle GUERRI Ouassila

Devant le jury

Président : M^r MAAFA Salim

Examineur : M^r ABDELLI

Promoteur : M^r FRISSOU Mahmoud

Invité : Mr CHALAL Hamid

Promotion: 2013

Remerciements

Avant tout nous remercions DIEU le tout puissant de nous avoir donné santé et courage pour l'achèvement de cet humble travail ;

Nous présentons nos sincères remerciement à :

Notre rapporteur Mr FRISSON Mahmoud pour son soutien ses encouragements et ses orientations ;

Notre encadreur Mr CHALAL Al Hamid de nous avoir ouvert les portes de son bureau de commissariat aux comptes, pour ses orientations et ses précieux conseils ;

Notre encadreur au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa Mr IDRI Yazid pour sa disponibilité et ses orientations tout au long de notre stage ;

Mr TALBI Sofiane, auditeur au sein du bureau de commissariat aux comptes pour son aide et ses encouragements ;

Mr AIT YAKHLEF, chef du service comptabilité au sein de l'EPB pour sa collaboration ;

Mr MOKHTARI Khaled pour son aide et ses encouragements ;

Notre ami et collègue Khellaf ;

Sans oublier notre professeur Mr YAHIAOUI Moussa pour ses orientations ;

Tous les enseignants de la faculté des Sciences Economiques, Sciences de Gestion et Commerciales ;

Tous les étudiants de la faculté des Sciences Economiques, Sciences de Gestion et Commerciales ;

Le personnel de la bibliothèque centrale ;

Tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de notre mémoire.

OUASSILA et TASSADIT

Dédicaces

*Je dédie ce modeste travail à mes chers parents qui m'ont
soutenue tout au long de mon parcours scolaire et
universitaire*

A ma grand-mère DJOURMA

A mes sœurs : Fahima, Souhila, et Zahia

A Mes frères Haza, Mouloud et Tahar

A mes nièces et mes neveux

A Mes oncles et mes cousines et toute ma famille

A mes amies Nina et Nawel

A mon binôme SABRINA

A mes collègues de travail

A ma copine Sadjia et sa famille

A tous mes amis

A tous ceux que j'aime

Ouassila

Dédicaces

*Je dédie ce modeste travail à mes parents qui m'ont
soutenue tout au long de mon parcours scolaire et
universitaire*

A mes sœurs Lamia, Nadia, et Djamila

A mon frère Makhlouf qui m'a toujours soutenue

A ma petite nièce adorée Wissam

A mes amis Nawel, Idir et tous les autres

A mon binôme Wassila

Et à toute ma famille.

Tassadit

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Les éléments conceptuels et les fondements de l’audit.....	4
Section 1 : Généralités sur l’audit.....	4
I-1-1 Historique, définitions et évolution.....	4
I-1-2 Typologie de l’audit et notions voisines.....	8
Section 2 : Les fondements de l’audit comptable et financier.....	13
I-2-1 Les normes d’Audit comptable et financier	13
I-2-2 La boîte à outils de l’auditeur	15
I-2-3 La démarche générale de l’audit	16
Section 3 :L’approche de l’audit par les risques.....	22
I-3-1 La notion du risque.....	22
I-3-2 Modèle d’approche de l’audit par les risques.....	28
Chapitre II: Le commissariat aux comptes en Algérie	
Section 1 : Généralités sur le commissariat aux comptes en Algérie.....	35
II-1-1 Historique, définition du commissariat aux comptes en Algérie.....	35
II-1-2 Les raisons et l’organisation de la profession du commissariat aux comptes.....	38
II-1-3 Les caractéristiques de l’intervention du commissaire aux comptes.....	40
Section 2 : L’aspect légal et réglementaire du commissariat aux comptes.....	43
II-2-1 Les conditions et modalités de l’exercice de la profession du commissaire aux comptes	43
II-2-2 La désignation, l’acceptation et rémunération du commissaire aux comptes.....	46
II-2-3 Les missions et les prérogatives du commissaire aux comptes.....	48
II-2-4 Les obligations et les responsabilités du commissaire aux comptes.....	52
II-2-5 Incompatibilités et interdictions liés à la profession du commissariat aux comptes....	57
Section 3 : Le processus pratique du commissaire aux comptes.....	58
II-3-1Prise de connaissance générale de l’entité.....	59
II-3-2 L’examen et l’appréciation du contrôle interne	60

II-3-3 Contrôle des comptes.....	61
II-3-4 La rédaction du rapport.....	61

Chapitre III : Conduite d’une mission d’audit comptable et financier suivant l’approche par les risques

Section 1 : Présentation de l’organisme d’accueil.....63

III-1-1 Historique de l’Entreprise Portuaire de Bejaïa.....	63
III-1-2 Les missions et activités de l’entreprise portuaire de Bejaïa.....	66
III-1-3 Organisation de l’EPB.....	68
III-1-4 Les infrastructures et équipements	72

Section 2 : La réalisation d’une mission d’audit externe.....73

III-2-1 Prise de connaissance de l’activité et de l’entité auditée.....	73
III-2-2 L’appréciation du système de contrôle interne de l’EPB	75
III-2-3 L’examen des comptes.....	87
III-2-4 Identification des risques d’anomalies significatives.....	95
III-2-5 Détermination et calcul du seuil de signification.....	97
III-2-6 Rapport de fin de mission	99

Conclusion générale.....102

Liste des sigles et abréviations

CNAN : Compagnie Nationale Algérienne de Navigation

DA : Dinars algérien

DC : Direction Capitainerie

DDD : Direction Domaine et Développement

DFC : Direction Finances et Comptabilité

DG : Direction Générale

DMA : Direction Manutention et Acconage

DMI : Direction du management intégré

DR : Direction Remorquage

DRH : Direction Ressources Humaines

EBE : Excédent brut d'exploitation

EPB : Entreprise Portuaire de Bejaia

EPE: Entreprise publique Economique

FT : Fiche Technique

FS : Fiche Signalétique

IFACI: Institut Français de l'Audit et de Comptabilité

ISA: International Standards of Auditing

ISO: International Standards Organisation

ONP : Office National des Ports

QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance

SO.NA.MA : Société Nationale de Manutention

SOGEPORTS: Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports »

SPA : Société par Action

TFFA: Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

Introduction générale

Introduction générale

Le mot audit donne une connotation valorisante au travail méticuleux et par fois épuisant que doit faire l'auditeur, il lui confie ainsi une aura de sérieux et d'efficacité qui, si elle est tout à fait justifiée, n'en demeure pas moins étrange au vu du peu de connaissances que possède le grand public de cette activité.

En réalité l'audit se résume en une méthode de contrôle permettant de comparer ce qui existe avec ce qui est prévu. C'est une technique de travail précise relativement contraignante mais aussi redoutablement efficace. Un auditeur est avant tout un spécialiste de cette méthode.

Le mot audit bien qu'il soit nouveau, le concept n'est aucunement récent. La première forme de l'audit est celle de l'audit comptable et financier ou encore le commissariat au comptes.

En effet, l'environnement devenant de plus en plus complexe du fait du bouleversement que connaissent les entreprises, l'audit n'a pas cessé d'évoluer tant verticalement qu'horizontalement.

Ainsi, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. A son apparition, la mission assignée à l'audit était la vérification des comptes, de nos jours, il signifie également l'étude d'une entreprise soit dans le but d'en apprécier les processus ou les comptes, soit dans le but d'améliorer les performances ou encore pour porter un jugement sur la gestion des dirigeants.

D'autre part, la forte pression exercée par l'Etat, le nombre réduit des professionnels, et les exigences des clients des cabinets qui négocient les honoraires sur une base concurrentielle. On fait en sorte que l'auditeur se trouve confronté au problème des délais très réduits, en un temps record, l'auditeur doit veiller à ce que sa mission soit la plus efficace possible et qu'elle réponde à toutes les diligences.

Pour pallier au souci de rapidité et d'efficacité et dans le but d'optimiser la qualité de son travail, l'auditeur doit explorer une autres approches, celle-ci est l'approche d'audit par

les risques, elle consiste en la réalisation de la mission suivant une démarche qui repose sur l'identification des zones des risques, leur évaluation selon leur impact sur la réalisation des objectifs de l'entreprise, cela sous-entend que les entreprises doivent veiller à ce que leurs système de contrôle interne soit amélioré et ce pour faciliter la tâche confiée à l'auditeur. Ce dernier n'aura qu'à apprécier ce système et par un examen des comptes de l'entreprise, détecter les éventuelles anomalies significatives selon leur importance relative.

Dans cette démarche l'auditeur s'efforce d'atteindre des résultats en concentrant ses efforts sur les éléments susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, qu'il identifie en réalisant une approche d'audit par les risques, ces éléments feront objet de contrôle approfondi et scrupuleux.

Le problème auquel nous allons essayer de répondre est :

Comment réaliser une mission d'audit suivant cette nouvelle approche tout en réduisant le risque d'audit à un niveau acceptable ?

De cette question principale, se greffent d'autres questions secondaires :

- Quels sont les outils et les méthodes que l'auditeur utilise dans sa démarche ?
- Comment peut-on apprécier le contrôle interne ?
- Quelle est la démarche à suivre pour permettre l'identification des risques ?
- Comment évaluer et déterminer les zones de risques significatifs ?
- Comment mettre en œuvre cette nouvelle approche et quelle est son importance dans le contexte actuel ?

Par la suite nous avons émis les hypothèses suivantes :

H1 : la réussite d'une mission d'audit dépend d'une bonne planification et d'une organisation des travaux à effectuer.

H2 : l'appréciation du contrôle interne détermine le déroulement de la mission d'audit.

H3 : l'identification des domaines à risque d'erreurs significatives dépend des compétences de l'auditeur.

H4 : la réussite de la mission de certification est conditionnée par l'identification et l'évaluation des risques.

H 5: l'audit de certaines entités nécessite de mettre en place l'approche d'audit par les risques.

L'intérêt de notre travail de recherche consiste à apporter certains éléments de réponses aux questions qui peuvent être posées concernant cette approche d'audit par les risques.

L'actualité de cette approche a fait qu'elle soit très peu abordée, cette étude est faite dans un but de renforcement et de vulgarisation.

Mais aussi, pour mettre en valeur l'intelligence de la profession et redorer son image, aux yeux des jeunes étudiants, afin de renforcer son attractivité car le contexte actuel ne joue pas en sa faveur.

Pour finir, un auditeur est avant tout un gardien de la moralité des affaires avec ses missions d'alerte et de révélations, il garantit une assurance pour ses clients et constitue un moyen de dissuasion au premier plan. Cela, quelque soit la taille de l'entreprise comme a pu le démontrer l'étude de cette approche.

Pour mener à bien notre travail, nous avons adopté une méthodologie de recherche hypothético-empirique fondée sur deux axes : le premier consiste en une recherche documentaire qui est de nature à nous permettre la maîtrise des concepts de base.

Le deuxième consiste en la mise en pratique des données théoriques, pour ce, nous avons développé un questionnaire et effectué un examen analytique.

Pour répondre à ces questions, et à d'autres interrogations s'y rapportant nous avons partagé notre travail de recherche en trois chapitres:

Le premier chapitre a été consacré à l'audit comptable et financier, il a été question de généralités de normes d'outils et de démarches, une section a été consacrée à la notion de risque.

Le second chapitre a été consacré au commissariat aux comptes et à l'exercice de cette profession en Algérie, l'historique la définition et évidemment le contexte légal et législatif y ont été abordés.

Le troisième et dernier chapitre, résume notre cas pratique ou l'essai d'application de l'approche d'audit par les risques au sein de l'entreprise portuaire de Bejaïa. Où nous avons pu émettre une opinion sur la régularité et la sincérité de l'information financière présentée dans ses états financiers.

Chapitre I :

Les éléments conceptuels et les fondements de l'audit

Chapitre I : Les éléments conceptuels et les fondements de l'audit

Bien que l'importance que donnent les institutions judiciaires à l'opinion résultant de l'examen d'audit, ne cesse de croître, les notions même d'audit comptable et financier ou de commissariat aux comptes demeurent, de nos jours, assez confuses même chez les plus intéressés.

Pour apporter ne serait ce que quelques clarifications à ces amalgames, il est nécessaire de remonter à l'historique, l'apparition mais aussi l'évolution de l'audit après une minutieuse définition, ce que nous allons essayer de traiter dans ce chapitre comme nous allons aussi énumérer les différentes formes et nombreux objectifs.

Quant à la deuxième section, elle sera consacrée aux aspects fondamentaux de l'audit comptable et financier, il sera question de normes, d'outils, de méthodes et de démarche. Pour ce qui est de la troisième section, elle portera sur la notion de risque et son incidence sur la mission d'audit.

Section 1 : Généralités sur l'audit

Pour mieux cerner la notion d'audit, nous allons essayer d'aborder, de manière générale, les éléments historiques et conceptuels de l'audit, et par la même occasion, donner quelques définitions et énumérer les différents formes et objectifs.

I-1-1 Historique, définitions et évolution

L'audit, tel que nous le connaissons aujourd'hui, a subi de nombreuses mutations de par l'histoire c'est la raison pour laquelle il est impératif de remonter à sa genèse.

I-1-1-1 Bref historique sur l'audit¹

Autrefois, les gouverneurs romains avaient pris l'habitude de désigner des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. Les questeurs rendaient compte verbalement de leur mission devant une assemblée composée « d'auditeurs ».

Dès le début du XIXème siècle et avec la crise de 1929 due à la mauvaise divulgation de l'information fiable, le monde des affaires a ressenti de plus en plus le besoin de faire appel à l'audit.

¹ AISSA AHMED Samy et BOUSSEBEL Fatiha, *pratique de l'audit interne dans une entreprise*, Institut Supérieur de gestion et de Planification, p4, 2011.

Aux États-Unis, les sociétés cotées en bourse ont été obligées de pratiquer l'audit par des membres de l'American Institute of Certified Publics Accountants (AICPA).

En France, le mot audit a pour origine le commissariat aux comptes institué par la loi du 24 juillet 1867, qui avait alors pour rôle la vérification des comptes, on parla de révision des comptes avant de lui préférer le terme audit qui a une connotation plus valorisante.

En Algérie, juste après l'indépendance, la Société Nationale de Comptabilité venait de voir le jour, sa mission principale est la tenue de la comptabilité.

Ce n'est qu'en 1980 que fut créée la cour des comptes qui est une juridiction administrative, chargée principalement de juger la régularité des comptes publics, contrôler l'usage des fonds publics par les ordonnateurs, les entreprises publiques, ou même les organismes privés bénéficiant d'une aide de l'État, elle est chargée d'informer le parlement, le gouvernement et l'opinion publique sur la conformité des comptes.

Il est possible d'évoquer les différentes phases d'évolution de l'audit dans un tableau synthétique :

Tableau n°1 : Évolution historique de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant la naissance du prophète jésus à 1700	Rois, Empereurs, Églises et États.	Clercs, Écrivains.	Punir pour les détournements de fond. Protéger le patrimoine.
De 1700 à 1850	États, tribunaux, commerciaux et actionnaires.	Comptables.	Réprimer et punir les fraudeurs. Protéger le patrimoine.
De 1850 à 1900	États et actionnaires.	Professionnels de la comptabilité, juristes.	Éviter les fraudes et attester la fiabilité du bilan.
De 1900 à 1940	États et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	Éviter les fraudes et les erreurs et attester la sincérité et la régularité des états financiers.

De 1940 à 1970	États, banques et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité.	Attester la sincérité et la régularité des états financiers.
De 1970 à 1990	États, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et de comptabilité et du conseil.	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptables et des normes d'audit.
A partir de 1990	États, tiers et actionnaires.	Professionnels d'audit et de conseil.	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale.

Source : COLLINS Lionel et VALLIN Gérard, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, Paris, 1992, P 17.

I- 1- 1-2 Définitions de l'Audit

Plusieurs définitions ont été proposées, pour cerner au mieux cette notion, nous allons nous contenter dans le cadre de notre travail d'en citer les plus communément admises.

« L'audit est une mission à l'issu de laquelle une opinion justifiée du niveau d'adéquation entre une situation et un cadre de référence est fournie. Ainsi un audit de la qualité permet de s'assurer de la correspondance entre les pratiques d'une organisation et un référentiel tel que la norme ISO 9000. De même, un audit comptable aura pour cadre le Plan Comptable Générale ainsi que les règles fiscales communément admises »².

« L'Audit est une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement responsable, motivé et indépendant faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité, ou l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation »³.

² GRAND Bernard et VERDALLE Bernard, *Audit Comptable et Financier*, Economica, Paris, 1999, p 9.

³ Ordre des Experts Comptables Français.

Globalement, on peut donc définir l'audit comme étant, l'examen critique auquel procède un professionnel compétent, selon des normes préalablement établies, en vue de découvrir les failles et les anomalies, afin de mettre en place les procédures de correction nécessaire, et cela par des méthodes précises. Il permet de communiquer le résultat aux utilisateurs intéressés.

I-1-1-3 Évolution de l'audit⁴

La loi de 1966 et ses décrets d'application constituent l'acte de naissance véritable de l'audit moderne. Un mouvement de structuration de la profession comptable venait de voir le jour, certains cabinets ont choisi de faire de l'audit, une discipline à part entière et de fonder leur développement sur cette spécialisation.

Nous parlons donc d'une profession jeune. Mais cette jeunesse n'empêche pas qu'elle ait dû affronter de nombreux scandales qui, tel l'affaire Enron, ont secoué le capitalisme et sa croyance dans la transparence des marchés, les auditeurs ont été vivement critiqués, certains, allant même jusqu'à considérer qu'il avait failli. Ces événements ont entraîné une refondation de l'audit légal, qui a démarré aux Etats-Unis et qui s'est poursuivie en Europe et tout particulièrement en France.

Et nous savons bien qu'il serait illusoire d'imaginer que le système résultant de cette évolution va désormais perdurer sans qu'on puisse le remettre en cause dans les prochaines années, en effet lors du déclenchement de la crise des ~~supprimes~~ dans le courant de l'été 2007. La commission européenne vient tout juste de lancer, une consultation visant à repenser de fond en comble la régulation de l'audit légal. On peut s'attendre, dans un avenir qui n'est pas forcément immédiat compte tenu de la longueur du processus engagé, à des modifications substantielles du mode d'exercice de la profession,

Le terme « audit » a progressivement connu un élargissement à la fois horizontal et vertical en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, des politiques et des plans qu'il doit accompagner, des économies qu'il permet de réaliser, de l'instabilité de l'environnement, et de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser.

⁴ MERCIEE Antoine et MERLE Philippe, *Audit et commissariat aux comptes*, FRANCIS LEFEVRE, France, p5

I-1-2 Typologie de l'audit et notions voisines

Pour cerner au mieux le concept d'audit, il y a lieu de faire une classification selon des critères bien définis, ceci pour remédier à tout amalgame ou confusion qu'il peut représenter

I-1- 2- 1 Typologie de l'Audit

De nos jours, le mot audit est employé pour désigner des missions différentes, mais il est possible de qualifier les audits, selon les intervenants et leurs objectifs :

- **En fonction de l'objectif de la mission**

On peut citer trois types d'audit :

➤ **L'audit de la gestion**

C'est l'audit le plus connu du grand public, l'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes.

➤ **L'audit opérationnel**

C'est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs:

- D'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu ;
- De créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes Organisation et méthodologie de l'audit interne d'amélioration arrêtée.

➤ **L'audit financier**

Il vérifie le respect des règles et principes comptables tels qu'ils résultent de la loi comptable et des orientations des organismes à compétence nationale (Conseil National de l'Ordre des Experts). Il intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, sur les saisies et traitements comptables ainsi que sur l'information financière publiée par l'entreprise.

L'audit financier correspond soit à une mission contractuelle confiée à un professionnel et portant sur la révision comptable, soit à une mission légale conduite par un commissaire aux comptes.

- En fonction de l'intervenant

L'audit peut être interne à l'entreprise, ce qui nous amène à dire qu'il existe deux types d'audit : l'audit interne et l'audit externe.

➤ L'audit interne

Selon l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), «L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

➤ L'audit externe

C'est une fonction indépendante de l'entreprise, dont l'objectif est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes annuels. Le rapport de certification est généralement destiné aux tiers. L'auditeur externe émet par fois des rapports à l'attention de la direction sur la qualité du contrôle interne de l'entreprise car celui-ci quant il est conçu et appliqué, constitue une sécurité quant à la fiabilité des informations financières.

- En fonction du statut de l'auditeur

On distingue deux types

➤ Audit contractuel

Il s'agit d'une mission d'audit effectuée par un professionnel indépendant dans le cadre d'un contrat conclu d'un commun accord entre l'organisation et ce professionnel.

Nous pouvons citer quelques exemples d'audit contractuel : audit financier, audit social, audit informatique, audit fiscal...

➤ Audit légal

A la différence de l'audit contractuel dont les termes de référence de la mission sont définis par l'organisation demandeuse, les termes de référence de l'audit légal ou commissariat aux comptes sont expressément définis par la loi.

I-1-2-2 Audit et notions voisines

Il est nécessaire de donner quelques définitions afin de cerner les notions voisines à l'audit dans le but d'éviter toute confusion.

- L'Expert comptable

Est expert comptable celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultat.

- Les commissaires aux comptes

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leur appréciation, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. »⁵

- La révision comptable

Consiste à vérifier et à exprimer une opinion sur les comptes. Son objectif est de s'assurer que les états financiers présentés par l'entreprise sont sincères et réguliers et reflète une image fidèle de cette dernière.

- Le contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il est très important pour l'auditeur qui se base sur le résultat de l'évaluation finale du contrôle interne, pour préparer un programme de contrôle des comptes adapté aux risques, forces et faiblesses du système du contrôle interne ainsi qu'aux particularités de l'entreprise.

Il a pour objectifs :

- Assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise;
- Assurer l'application des lois et des instructions de la direction générale;
- Favoriser l'amélioration des performances;

⁵OBERT Robert et MAIRESSE Marie pierre, *Comptabilité et audit DSCG 4*, Dunod, 2007, p 365.

- Assurer la qualité de l'information.

- **Le contrôle de gestion**

« Le contrôle de gestion est une démarche d'inspiration systématique destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution de l'entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte ,de traitement ,et d'interprétation des données informatives relatives à la gestion d'une organisation. » ⁶

- **Le consultant externe**

Le consultant est un expert qui tire sa force de son expérience, il ne peut à la différence de l'auditeur agir dans tous les domaines de l'organisation.

I-1-2-3 Objectifs de l'audit comptable et financier

L'Auditeur externe vient en soutien du service Audit Interne et parfois même, prend sa place quand il n'existe pas. Il a pour mission

- Garantir la crédibilité des états financiers et autres rapports de direction ;
- Contrôler et vérifie la transparence des comptes conformément aux réglementations en vue de leur certification ;
- Etablir la responsabilité de l'institution dans la gestion des fonds des bailleurs ;
- après analyse, établir un diagnostic et proposer des recommandations au chef du service ou au chef d'entreprise ;

De plus, il fait du contrôle interne en donnant à l'organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'importance des missions d'audit exige d'excellentes capacités d'écoute, de dialogue et de persuasion. Il s'agit d'une profession dans laquelle la pédagogie joue un rôle essentiel ; ainsi L'audit a pour rôle de satisfaire les objectifs suivants :

⁶ MAHE DE BOISLANDELLE Henri, *Dictionnaire de gestion*, Economica, Paris, 1998, p91.

➤ **L'exhaustivité**

Ce critère signifie que toutes les opérations réalisées par l'entreprise durant la période sont reflétées dans les états financiers (chacune d'entre elles est saisie dès son origine, sur un document qui permettra ultérieurement de la comptabiliser).

➤ **L'existence**

Elle est vérifiée lorsque, à chacun des éléments qui constituent ce solde, correspond effectivement l'élément d'actif ou de passif qu'il est censé recouvrir .par exemple le stock final existe s'il peut être justifié par un ensemble de valeurs d'exploitation qui existent physiquement.

➤ **La propriété**

Les actifs qui apparaissent au bilan de l'entreprise lui appartiennent vraiment, ils correspondent à des droits réellement acquis.

Ce critère s'applique aussi aux passifs qui doivent correspondre à des obligations effectives de l'entreprise à une date donnée.

Ce critère complète celui d'existence dans la mesure où l'on pourrait imaginer l'entreprise comptabilisant, par exemple : des stocks qui existent physiquement mais ne lui appartiennent pas.

➤ **L'évaluation**

Toutes les opérations comptabilisées sont évaluées conformément au système comptable et financier généralement admis appliqué de façon constante d'un exercice à l'autre.

➤ **La comptabilisation**

Si toutes les opérations sont correctement totalisées, comptabilisées, centralisées conformément aux règlements, admises en la matière, appliquées de façon constante (imputation conformes aux règles du système comptable et financier

Section 2 : Les fondements de l'audit comptable et financier

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

Dans cette section, nous allons essayer de présenter les normes d'audit par la suite, citer les différents outils et méthodes que l'auditeur utilise pour acquérir le maximum de données dont il a besoin et pour terminer, nous procéderons à la démarche générale d'audit.

I-2-1 Les normes d'Audit comptable et financier

Les normes constituent à la fois une aide dans la mise en œuvre des méthodes, des techniques et un recours en cas de difficultés dans le déroulement de la mission d'audit, on distingue :

- Les normes générales ;
- Les normes de travail ;
- Les normes du rapport

I-2-1-1 les normes générales de l'audit

La profession d'audit doit répondre aux normes suivantes :

➤ L'indépendance

La loi, les règlements et la déontologie, font une obligation à l'auditeur d'être indépendant. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi d'être libre de tout lien qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité, et objectivité.

➤ La compétence

L'audit doit être effectué par une ou plusieurs personnes ayant reçu une formation d'auditeur et jouissant en cette qualité de capacités professionnelles suffisantes.

➤ La qualité du travail et le contrôle de qualité

L'auditeur doit exercer ses fonctions avec conscience professionnelle et avec diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités.

Il doit aussi avoir personnellement la connaissance des éléments fondamentaux de sa mission ce qui implique certaines tâches qui ne peuvent faire l'objet d'une délégation.

➤ **Le secret professionnel**

Conformément à la loi, l'auditeur doit veiller à la protection des informations à caractère confidentiel qu'il recueille tout au long de ses missions.

Il doit également s'assurer que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et le respectent.

I-2-1-2 Les normes de travail

On distingue :

➤ **L'orientation et planification de la mission**

L'auditeur doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines significatifs. Cette connaissance lui permet de cibler les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission

➤ **Appréciation du contrôle interne**

A partir des orientations données par son programme de travail, l'auditeur doit effectuer une analyse du système du contrôle interne de l'entreprise afin d'en apprécier les points forts et les points faibles et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux de contrôle des comptes

➤ **Obtention des éléments probants**

« L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion »⁷.

Les éléments probants désignent des informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces informations sont constituées de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers et qui corroborent les informations d'autres sources.

➤ **Délégation et supervision**

L'audit est généralement un travail d'équipe et l'auditeur peut se faire assister par ses collaborateurs.

⁷ ISA 500-Éléments probants (15 Décembre 2004)

➤ **Documentation des travaux**

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

I-2-1-3 Les normes de rapport

L'auditeur certifie que les états financiers sont réguliers et sincères. Il précise dans son rapport les diligences qu'il a estimé nécessaires en joignant les documents de synthèse.

Lorsque des réserves sont faites, l'auditeur en expose clairement les motifs et, si possible, en chiffre l'incidence.

I-2-2 La boîte à outils de l'auditeur

L'auditeur dispose d'une panoplie assez importante d'outils, Nous exposons ici de façon succincte quelques outils des plus utilisés par les auditeurs :

➤ **L'interview**

L'interview est un outil qui paraît à première vue banal, mais qui s'avère être très efficace pour amasser une quantité importante d'informations en un laps de temps réduit. L'interview est un entretien que l'auditeur effectue avec l'audité, en vue de l'interroger sur son travail, l'étendue de son pouvoir, le déroulement des opérations, les documents utilisés, les anomalies rencontrées,...etc.

➤ **Le sondage statistique**

Les sondages permettent d'obtenir facilement des informations sur une population très importante par l'observation d'une partie de celle-ci, ce qui est très utile quand une population ne peut pas être observée à l'aide d'un outil informatique.

➤ **Le rapprochement**

Le rapprochement ou le recoupement de deux sources d'une même information permet de valider la véracité de cette information. Le rapprochement peut se faire entre deux sources disponibles à l'intérieur de l'entreprise (stock comptable / inventaire physique, bon de livraison du fournisseur / bon d'entrée en stock du magasinier, bon de commande de l'entreprise / facture du fournisseur) ou par confirmation auprès des tiers (confirmation auprès des fournisseurs, clients, banque...etc.).

➤ **L'observation**

Une observation est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement : d'un bien, d'un processus, d'une transaction, d'une valeur. L'observation se pratique au terrain, c'est-à-dire, dans les bureaux, les guichets, l'usine, l'entrepôt, la salle de coffre,...etc. L'observation s'exerce sur les actifs (corporel ou incorporel), les documents et particulièrement sur les procédures.

➤ **La grille d'analyse des tâches :**

La grille d'analyse des tâches permet à l'auditeur, de détecter les personnes qui assument des tâches incompressibles du point de vue du contrôle interne.

➤ **Le diagramme de circulation (Flow Chart)**

Le diagramme de circulation est une technique de description des procédures. Il présente la circulation des documents au sein de l'entreprise, depuis leur création jusqu'à leur réception finale. Ceci permet à l'auditeur de savoir combien d'exemplaires d'un document ont été créés ? Qui les réceptionnent ? Qu'en font-ils ?...etc. Toutes ces questions posées permettent à leur tour d'identifier les documents inutilisés, les absences de contrôle et les traitements redondants. Le diagramme de circulation est une méthode qui permet de représenter graphiquement les modes opératoires de l'entreprise. Cette méthode facilite la compréhension des procédures de l'entreprise.

➤ **La piste d'audit**

La piste d'audit est un ensemble de procédures internes permettant de reconstituer chronologiquement les événements de gestion, de justifier toute information en remontant du document de synthèse à la source par un cheminement ininterrompu et de conserver tous les mouvements. Il s'agit de remonter les opérations en sens contraire, à partir d'un résultat pour en trouver l'origine. Ceci implique :

- que les pièces justificatives soient conservées et datées.
- que des procédures de sauvegarde informatiques soient mises en place.
- que les traces informatiques soient utilisables.

I-2-3 La démarche générale de l'audit

L'audit est exercé par des professionnels, dont le point commun est une méthodologie de travail rigoureuse visant une normalisation de la profession à travers une démarche d'audit universelle.

La démarche générale de l'audit est une mission visant la simplicité, la rigueur et la performance d'une mission d'audit. Elle se subdivise en trois phases essentielles :

I-2-3-1 La prise de connaissance générale de l'entreprise

Cette étape consiste dans la familiarisation de l'auditeur avec l'entreprise et son organisation dans le but de "connaître son sujet". Cette connaissance se trouve justifier par le fait de :

- Avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser.
- Identifier les problèmes essentiels concernant le sujet ou la fonction afin d'éviter d'omettre les aspects fondamentaux et les systèmes significatifs.
- La nécessité de définir les objectifs de la mission, le but étant de l'organiser, de la planifier, de mieux en estimer le temps et le coût ; c'est donc un gage d'efficacité.
- L'auditeur donne de lui-même, de son métier et de son action, une image de rigueur et de professionnalisme qui facilite les contacts et contribue largement au succès de la mission.

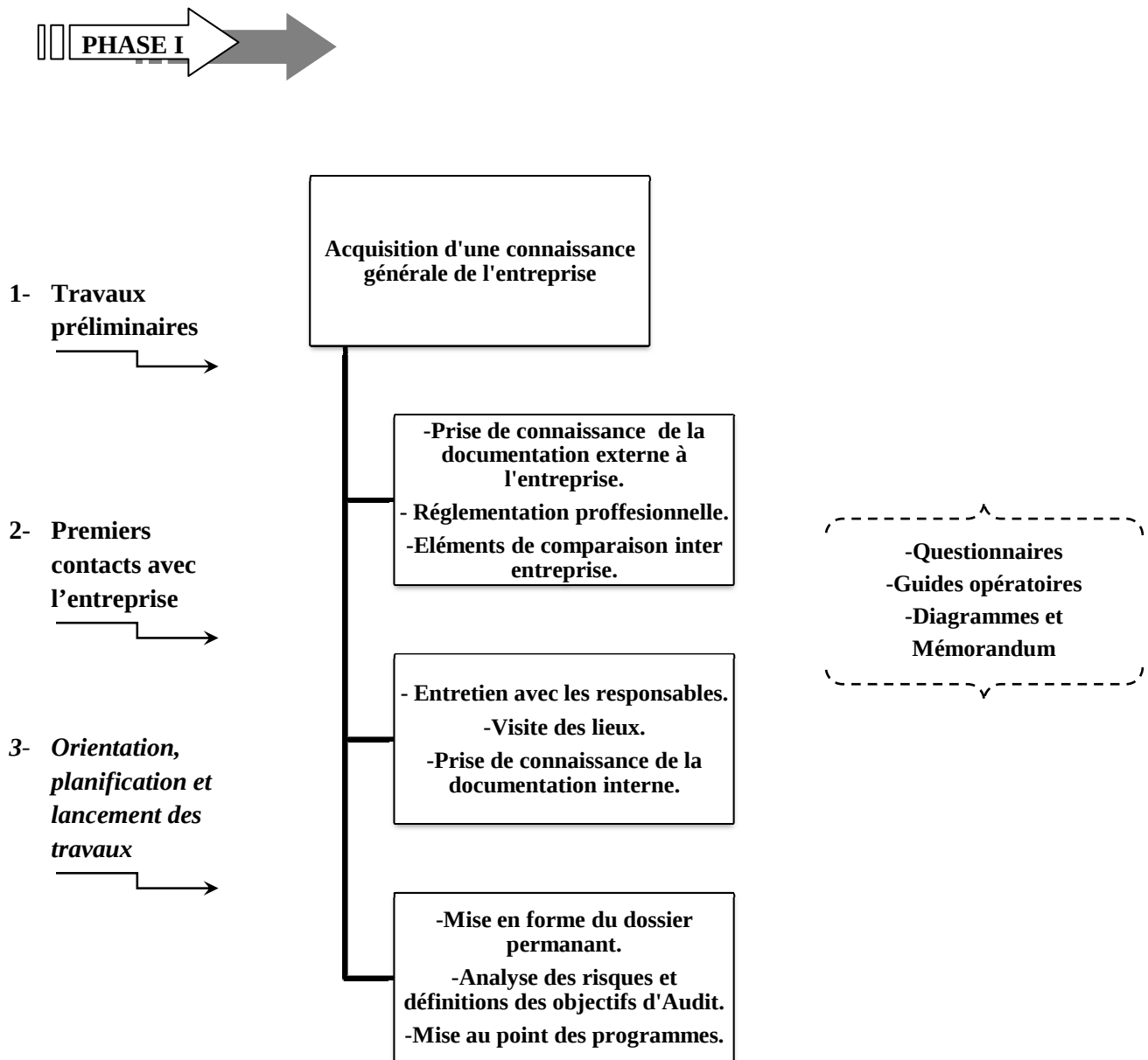
. L'auditeur planifie sa prise de connaissance générale de l'entreprise dans le but d'acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission.

Ce savoir se résume en trois thèmes essentiels : l'organisation, les objectifs et l'environnement et les techniques.

Pour une meilleure prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur dispose d'un ensemble de moyen de collecte de l'information dont le plus important est le Questionnaire de Prise de Connaissance. Pour ce faire, l'auditeur doit procéder à l'examen de toute la documentation existante sur le sujet (Rapport d'audit antérieurs, notes de service, manuel de procédure etc.).

La prise de connaissance générale de l'entreprise débouche sur une appréciation des risques généraux, une identification des domaines et systèmes significatifs pouvant avoir une incidence sur les comptes annuels et elle permet d'orienter et planifier l'intervention de l'auditeur.

Figure N°1 : La phase de prise de connaissance générale de l'entité



Source : COLLINS Lionel et VALLIN Gérard, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, 1999, paris, p60.

I-2-3-2 L'appréciation du contrôle interne

L'auditeur s'appuie sur la fiabilité du contrôle interne pour élaborer son programme d'intervention.

Ainsi, L'auditeur effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

En effet, l'auditeur évalue le contrôle interne des systèmes significatifs de l'entreprise en deux étapes:

- la première consiste à comprendre les procédures de traitement des données et les contrôles internes mis en place;
- la deuxième consiste à vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels l'auditeur a décidé de s'appuyer, afin de s'assurer qu'ils produisent bien les résultats escomptés.

Dans le but d'atteindre les objectifs du contrôle interne, l'auditeur doit s'assurer de l'existence des moyens du contrôle interne à travers l'analyse de l'organisation, des manuels et procédures et la supervision de la Direction.

Dans son analyse du contrôle interne, l'auditeur doit s'attacher à vérifier l'existence :

- d'organigramme hiérarchique pour savoir qui commande à qui ;
- des descriptifs de postes pour savoir qui fait quoi ;
- du recueil des pouvoirs et latitudes pour connaître les limites des pouvoirs de chacun.

L'autre moyen du contrôle interne est l'existence de méthodes et de règles de procédures clairement définies.

Ainsi, les manuels de procédures assurent une diffusion de l'information à l'ensemble des exécutants et permettent une normalisation dans le traitement de l'information, chose qui assure une cohérence du contrôle interne.

Les manuels de procédure représentent un référentiel à partir duquel l'auditeur va apprécier l'efficacité du contrôle interne en procédant à des tests de conformité et des tests de permanence.

Enfin, nous pouvons affirmer que l'existence des moyens du contrôle interne va permettre à l'auditeur d'apprécier l'efficacité et l'efficience du contrôle interne, à travers les tests de conformité et les tests de permanence.

Les tests de conformité

L'auditeur s'attache à suivre des transactions représentatives tout le long du circuit de contrôle interne en s'assurant que les documents, classements, contrôles décrits sur les manuels de procédures correspondent à la réalité structurelle de l'organisation.

Les tests de permanence

L'objectif de ce test est de s'assurer que les points forts du processus de contrôle interne relevés lors des précédentes missions d'audit sont encore appliqués.

A travers ces deux types de tests et le Questionnaire du contrôle interne, l'auditeur dispose des moyens nécessaires à l'appréciation du contrôle interne.

I-2-3-3 L'examen des comptes et états financiers

Suite à l'appréciation du contrôle interne par l'auditeur, il détermine les points forts et les faiblesses d'application et de conception du système.

Suivant ce diagnostic, l'auditeur allège ou renforce son programme d'intervention et de contrôle des comptes. Par exemple un bon système de contrôle interne peut limiter l'intervention de l'auditeur à un simple examen analytique.

L'auditeur doit s'assurer par l'examen que les états financiers respectent les obligations et la législation quant à leur présentation et contenu. Il doit également s'assurer de la validité des imputations comptables pour chaque poste du bilan afin de se faire une opinion sur la qualité informative des états financiers.

➤ Les Moyens

L'examen des comptes est effectué moyennant différents tests ,ceux-ci peuvent être résumés comme suit :

- Les tests de cohérence

Ils consistent dans la comparaison entre les données résultant des comptes annuels (balance, grand-livre, journal.) et les données des années précédentes, l'étude et analyse des éléments inhabituels (revue de vraisemblance) et l'analyse des tendances et fluctuations des données absolues et relatives. C'est ce qui est communément reconnu comme étant "l'audit analytique".

Cette méthode analytique va donner une indication des comptes méritant un examen approfondi. Les recherches de l'auditeur porteront surtout sur l'identification des grandes

masses monétaires dans le bilan car les possibilités d'erreurs ou d'omissions y sont les plus fortes ainsi que les risques d'inexactitude. Par ailleurs, l'auditeur restera très sensible à toute possibilité d'anomalie dans les comptes et pour ce faire il étudiera l'évolution des indicateurs financiers classiques.

Cette analyse va permettre de trancher sur la continuité d'exploitation de l'entreprise.

- Les tests de validation

La validation des soldes et enregistrement se fait sur la base de tests sur les documents ayant différentes sources :

- la documentation interne à l'entreprise : facture de vente, bons de réception ou de livraison, bons de commande etc.
- Les demandes de confirmation à des tiers des informations qui les concernent. Le plus souvent, il s'agit des fournisseurs, clients, les avocats et les banques de l'entreprise. Cette méthode est fréquemment utilisée pour valider certains soldes apparaissant dans les livres de l'entreprise. Elle a l'avantage d'apporter des preuves de grande force probante avec un minimum d'investissement en temps de la part de l'auditeur.

- Le test de validation par inspection physique

Il s'agit des travaux de validation de certains soldes par le biais du comptage et l'évaluation. Pourtant, il ne faut pas confondre entre "l'existence physique" et "la propriété" du bien c'est pourquoi l'auditeur ne doit pas dissocier entre le contrôle physique d'une chose, du support documentaire (facture, contrats).

Ce type de test concerne les immobilisations, la trésorerie et les stocks lors de l'inventaire physique.

➤ **Les travaux d'achèvement**

A la suite des tests de cohérence et de validation, l'auditeur achève son audit par les éléments suivants :

- Revue des options comptables retenues par l'entreprise et vérification de l'application des normes comptables prévues par le code de normalisation comptable.
- Examen des événements et faits importants survenus après la clôture de l'exercice afin de communiquer aux tiers les éléments susceptibles d'entraver la continuation de l'exploitation de l'entreprise.

- Examen de la présentation des comptes et de l'information complémentaire contenue dans les annexes (États des informations complémentaires).

- Revue des papiers de travail de l'équipe d'audit, afin de s'assurer de la qualité et le respect des normes d'audit et que le travail effectué motive l'opinion de l'auditeur.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, l'auditeur émet son opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états de synthèse.

Section 3 :L'approche de l'audit par les risques

Dans cette approche, l'IFACI a élaboré la réforme des normes induisant une modification de la façon dont l'auditeur exécute son audit, Ces modifications ont une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et sur la réponse à apporter aux risques identifiés.

Pour permettre une bonne compréhension de cette nouvelle approche, il est plus que nécessaire de définir la notion du risque et de le cerner sous ses différentes typologies, et voir la façon dont il peut être identifié, et évalué afin d'émettre une opinion motivée.

I-3-1 La notion du risque

Avant de présenter les différents risques étudiés dans cette approche d'audit, il est nécessaire de présenter une définition bien spécifique sur la notion du risque.

I-3-1-1 Définition du risque

Ainsi, la recommandation international n° 25, « Importance relative et risque d'audit », de l'International Fédération of Accountants (IFAC), définit le risque d'audit de façon suivante (paragraphe 9) :« Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives ».

I-3-1-2 Typologie de risques

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

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

➤ **Le risque inhérent**

On peut définir le risque inhérent comme étant le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations puisse renfermer une inexactitude qui, seule ou ajouté à des inexactitudes présentes dans d'autre soldes ou catégorie, pourrait être significative à supposer qu'il n'y ait pas de contrôles internes s'y rapportant. Ce risque est lié aux activités de l'entité, à son environnement et à la nature du solde de compte ou de la catégorie d'opérations concernée. Certes, ce risque peut être décomposé en deux risques à savoir :

Les risques généraux liés à l'entreprise ;

Les risques liés à la nature des opérations traités.

- **Risque généraux liés à l'entreprise**

Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise.

Chaque entreprise, selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels. Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres. Ainsi, l'auditeur va se documenter sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activités. Il devra également se renseigner sur l'organisation et la structure de l'entreprise.⁸

- **Risque lié à la nature des opérations traitées**

Ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction soit erroné de façon significative.

On peut distinguer les données saisies en comptabilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

✓ Les données répétitives : elles résultent de l'activité habituelle de l'entreprise ; achats, ventes, salaires.... Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place. Les risques sont donc liés à la fiabilité de ces systèmes.

✓ Les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies à des intervalles de temps plus au moins réguliers : inventaire physiques, évaluations de fin

⁸ La norme n° 25 de l'I.F.A.C. (paragraphe 13).

d'exercice.... Elles sont porteuses de risque significatif lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable.

✓ Les données exceptionnelles : ce sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante : réévaluation, fusion, restructuration L'entreprise ne dispose pas des critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants.

➤ **Le risque de non contrôle**

« Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables ».⁹

Ainsi, ce type de risque consiste en la possibilité que le système de contrôle interne ne permette pas de détecter une erreur dans les états financiers ou ne prévienne pas la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions.

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

➤ **Le risque de non détection ou risque d'audit**

« Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitudes présentées dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative »¹⁰.

⁹ HERBACH Olivier, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Toulouse, 2000, p 25.

¹⁰ Norme n° 25 de L'I.F.A.C « Importance relative et risque d'audit ».

Modèle du risque d'audit

Risque d'audit = risque inhérent +/- risque lié au contrôle +/- risque de non-détection

Ou encore, en regroupant risque inhérent et risque lié au contrôle :

Risque d'audit = risque d'anomalie significatives dans les états financiers +/- risque de non-détection

Source : MERCIER Antoine et MERLE Philipe, *Audit et commissariat aux comptes*, LEFEBVRE FRANCIS, France, p483.

Tableau n°2 : Détermination des niveaux de risque

Niveau des diligences 		Risques lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Risque inhérent	Elevé	Maximum	Elevé	Moyen
	Moyen	Elevé	Moyen	Faible
	Faible	Moyen	Faible	Minimums

Source : BURNER, J. « *Audit Financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises* », Dunod, Paris, 1991.

I-3-1-3 Seuil de signification ou seuil de matérialité ¹¹

Le risque d'audit est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « seuil de signification » ou « seuil de matérialité ».

Certes, le seuil de signification est généralement défini comme la limite à partir de laquelle une inexactitude ou un ensemble d'inexactitudes contenues dans un élément donné sont de nature à influencer la décision des utilisateurs de cet élément. C'est aussi la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable.

En règle générale, ils ne sont jamais définis, et il n'y a aucune théorie qui permette de postuler qu'il convienne de prendre telle racine ou tel chiffre.

Le seuil de matérialité est un chiffre pivot. Au-delà de ce seuil, l'impact des erreurs relevées implique de ne pas certifier sans réserves.

C'est le montant d'erreurs à partir duquel les comptes ne fournissent plus une image fidèle.

¹¹ GRAND Bernard et VERDALLE Bernard, *Audit Comptable et Financier*, Edition Economica, Paris, 1999, p 87.

Dans la majorité des cas, les cabinets utilisent des seuils relatifs ; on dira que l'on prendra un certain pourcentage du chiffre d'affaire, un certain pourcentage du bilan, de la valeur ajoutée, ou encore du niveau du résultat. Ceci correspond donc à des seuils tout à fait relatifs.

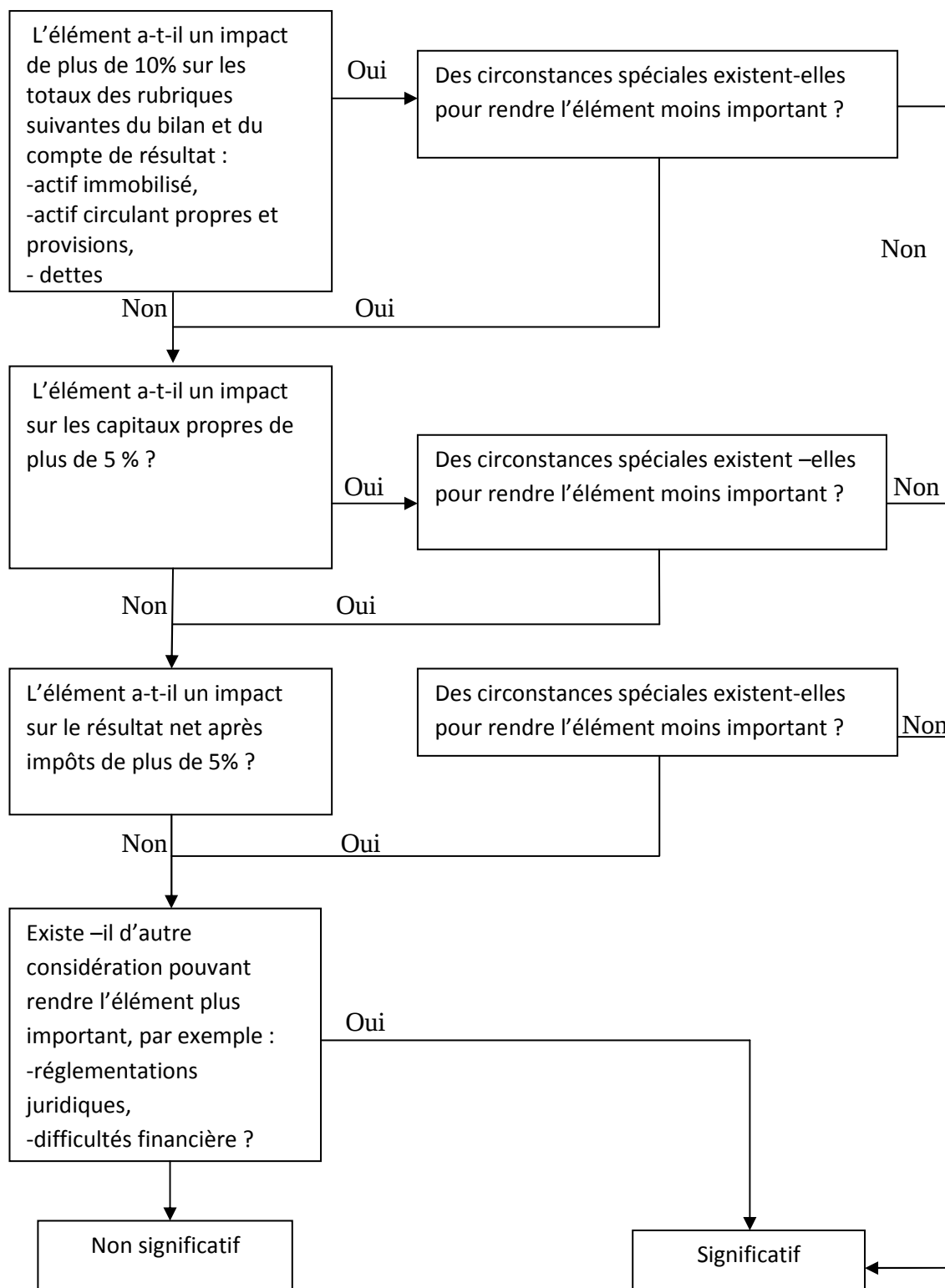
Dans certaines approches le seuil d'erreur global est déterminé en priorité. On trouve, dans certains cabinets, des seuils variables selon la nature des comptes, En effet, il est logique de penser que les erreurs potentielles sur les éléments liquides sont plus importantes que sur les éléments non liquides tels que les amortissements ou les dotations. Donc, le seuil de matérialité, C'est-à-dire le seuil à partir duquel on considère qu'il y a un risque important d'erreurs est plus faible lorsque l'on audit des amortissements.

Enfin les seuils sont aussi variables selon les circonstances : par exemple, si le contrôle est effectué pour une société dont le capital largement diffusé, ou si par contre, on se trouve dans une société relativement fermée. Même, en fonction du risque politique dans lequel se situe la firme, on utilisera des seuils de matérialité spécifiques.

Quand le seuil de matérialité est fixé, il faut le répartir sur les différents comptes. Ceci correspond à l'approche *top down*. On peut répartir le seuil en proportion de la taille respective de chaque poste (25% sur les stocks 32% sur les clients ...) ou bien en tenant compte d'autres critères tels que le risque auquel on suppose que le poste est soumis. Cette procédure (*top-down*) est la plus fréquente.

On trouve aussi l'approche *bottom-up* qui, dans certains cas s'avère plus simple à utiliser. Cette approche consiste à partir des postes du bilan et du compte de résultat, à déterminer pour chaque poste un niveau d'erreur et le seuil de matérialité globale est alors obtenu par agrégation des différentes erreurs tolérables. D'une façon générale, il y a une absence totale de théorie en la matière, et la détermination du seuil de matérialité est souvent faite par le manager, expert capable de fixer un seuil qui s'avère cohérent en fonction de la mission et de la nature de l'entreprise.

Figure n°2 : Aide à la démarche d'appréciation du caractère significatif des erreurs



Source : GRAND Bernard et VERDALLE Bernard, *Audit comptable et financier*, Edition Economica, Paris, 1999, p89

En conclusion, la détermination du seuil de signification vise à apprécier les éléments qui seront pris en considération lors de la décision finale d'évaluation du caractère significatif ou non des erreurs réelles décelées. L'appréciation finale est réalisée en fonction de critères quantitatifs et de critères qualitatifs, s'appliquant aux erreurs individuelles et cumulées.

Critère quantitatifs : Comparaison du montant des erreurs cumulées aux :

- Rubriques du bilan et du compte de résultat qu'elles affectent,
- Capitaux propres et résultat de l'exercice considéré.

Critère qualitatifs: Augmentent ou diminuent la gravité des erreurs :

Exemple :

- Compensation par d'autres éléments,
- Opération illicites,
- Éléments pouvant entraîner des répercussions sur les exercices ultérieurs,
- Élément soumis à une exigence légale ou statutaire,
- Risque professionnel...

I-3-2 Modèle d'approche de l'audit par les risques

Le modèle de risque d'audit est initié par les normes suivantes :

La norme ISA 315 , « Compréhension de l'entité et son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatifs » : selon cette norme l'auditeur doit « obtenir une compréhension suffisante de l'entité et son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur, et pour concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit ».

La norme ISA 315, impose à l'auditeur d'acquérir une compréhension des objectifs et stratégie de l'entité et des risques d'entreprise pouvant entraîner des anomalies significatives dans les états financiers. Cette norme s'applique en même temps que d'autres normes, notamment, la norme ISA 240 relative à la responsabilité de l'auditeur dans l'évaluation des risques d'anomalies significatives dues à la fraude, ou encore la norme ISA 250, relative à la prise en compte des textes légaux et réglementaires .

La norme ISA 500, « Eléments probants »: Cette norme précise que l'auditeur doit réunir des éléments probants, pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il pourra fonder son opinion. L'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit visant à lui permettre :

1. D'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'apprécier les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (procédures d'évaluation des risques).
2. De tester, lorsque c'est nécessaire ou lorsque l'auditeur juge bon de le faire, l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au des assertions (tests des contrôles).
3. D'étayer les assertions ou détecter les anomalies significatives ou niveau des assertions. Les procédures d'audit mises en oeuvre à cette fin sont désignées dans les normes ISA par l'expression « contrôles substantifs » et comprennent des tests détaillés des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, ainsi que des procédures analytiques.

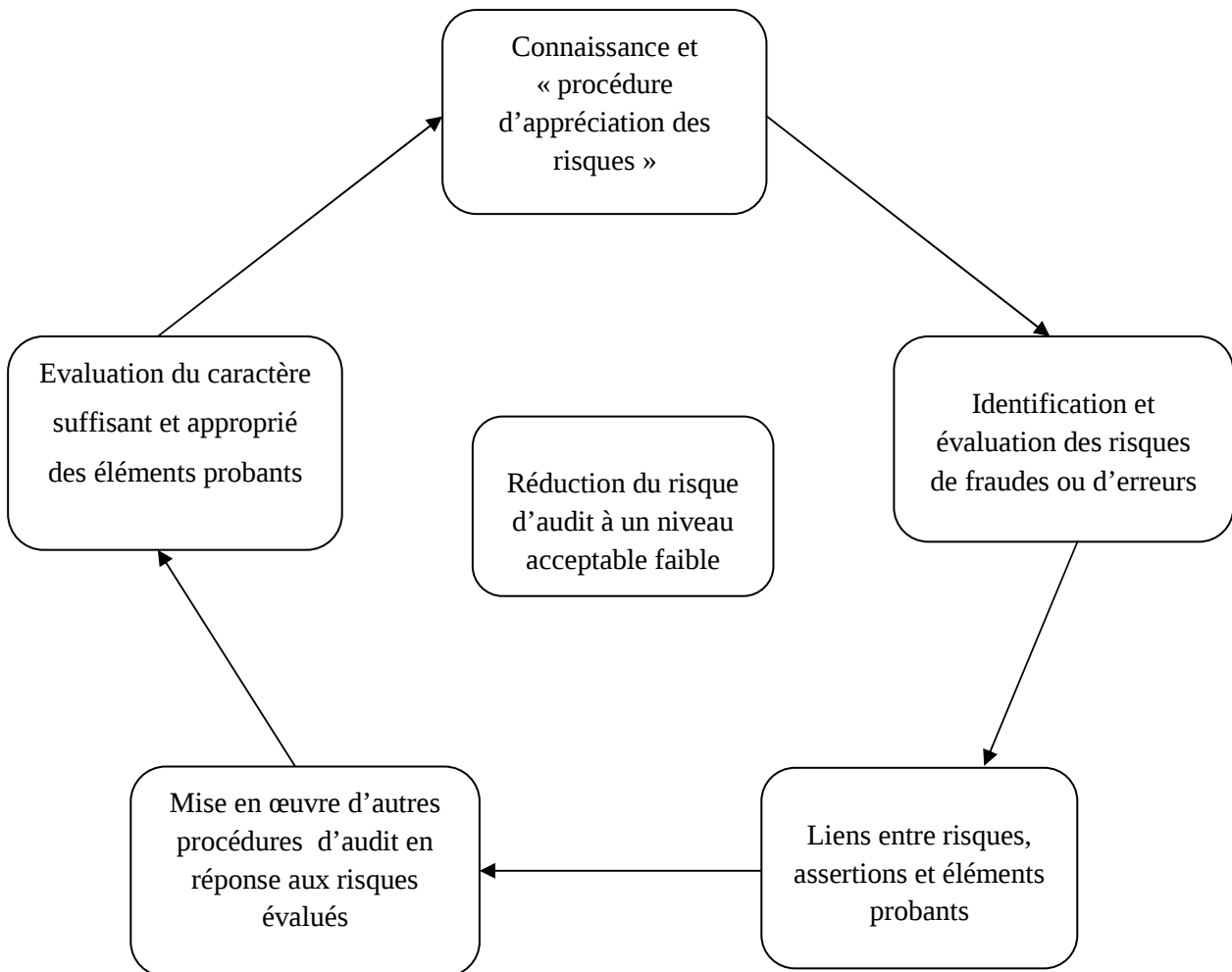
- La norme ISA 330 , « Procédures mises en oeuvre par l'auditeur en réponse aux risques évalués »: L'approche de l'audit par les risques nécessite que l'auditeur détermine une réponse appropriée aux risques évalués, il conçoit et exécute d'autres procédures d'audit, dont la nature, le calendrier ou l'étendue entrent en relation avec l'évaluation des risques identifiés.

- La norme ISA 200, « Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers » : cette norme exige que l'auditeur planifie et exécute l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible conformément à l'objectif d'un audit. Par conséquent, l'auditeur doit tenir compte du caractère significatif pour déterminer si le risque a été réduit à son niveau acceptable faible.

1. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significative ;
2. Lors de la détermination de la nature ,du calendrier et de l'étendue des autres procédures d'audit ;
3. Lorsqu'il évalue l'effet des anomalies identifiées et non corrigées sur son rapport.

La figure suivante propose un exemple de présentation du modèle d'approche de l'audit par les risques et montre l'articulation de l'application des nouvelles normes.

Figure n° 3 : Exemple de mise en oeuvre du modèle de risque et de son caractère itératif



Source : HAMZAOUI Mohamed, *Audit, gestion des risques d'entreprise et et contrôle interne*, Pearson, France, 2008, p 43.

Commentaire :

Les nouvelles normes obligent l'auditeur à acquérir une connaissance plus large et approfondie de l'entité et de son environnement , y compris du contrôle interne , en utilisant les sources et les moyens indiqués par ces normes. La compréhension des risques d'entreprise pertinents constitue un outil indispensable pour l'audit des états financiers, ainsi que les risques découlant de facteur externes ou internes.

La nouvelle démarche consiste à rechercher une évaluation globale des risques inhérents de ceux liés au contrôle. Egalement, à utiliser les assertions détaillées pour former une base d'évaluation des risques d'anomalies significatives et pour concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit.

I-3-2-1 Identification des risques affectant l'élaboration de l'information financière et comptable publiée.

La qualité de l'information comptable et financière publiée dépend en grande partie de la fiabilité et de la régularité de la transmission et de l'exhaustivité de l'information élaborée dans les processus amont, de production comptable et d'arrêté des comptes, donc de la maîtrise des processus détaillés ci-après.

➤ **Processus amont de production comptable**

- L'identification des processus amont et les catégories d'opérations significatifs, ainsi que des comptes ou groupes de comptes qui leur sont associés.
- La définition des activités de contrôle à mettre en place pour prévenir, détecter ou corriger les zones de risque, les irrégularités et inexactitudes ainsi que les procédures liées à la prévention des fraudes et d'erreurs.
- L'identification des dispositions légales et réglementaire, à respecter en matière comptable, fiscale et financière.
- La sauvegarde des actifs pour s'assurer de la protection du patrimoine, de l'outil de production ...
- La traçabilité des informations (chemin de révision ou piste d'audit) et une documentation suffisante pour s'assurer que les événements comptables survenant dans la société sont correctement identifiés et documentés.
- Le respect des processus visant à la fiabilité des informations nécessaires à la production des états financiers publiés.
- L'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.
- La conformité aux règles comptables.

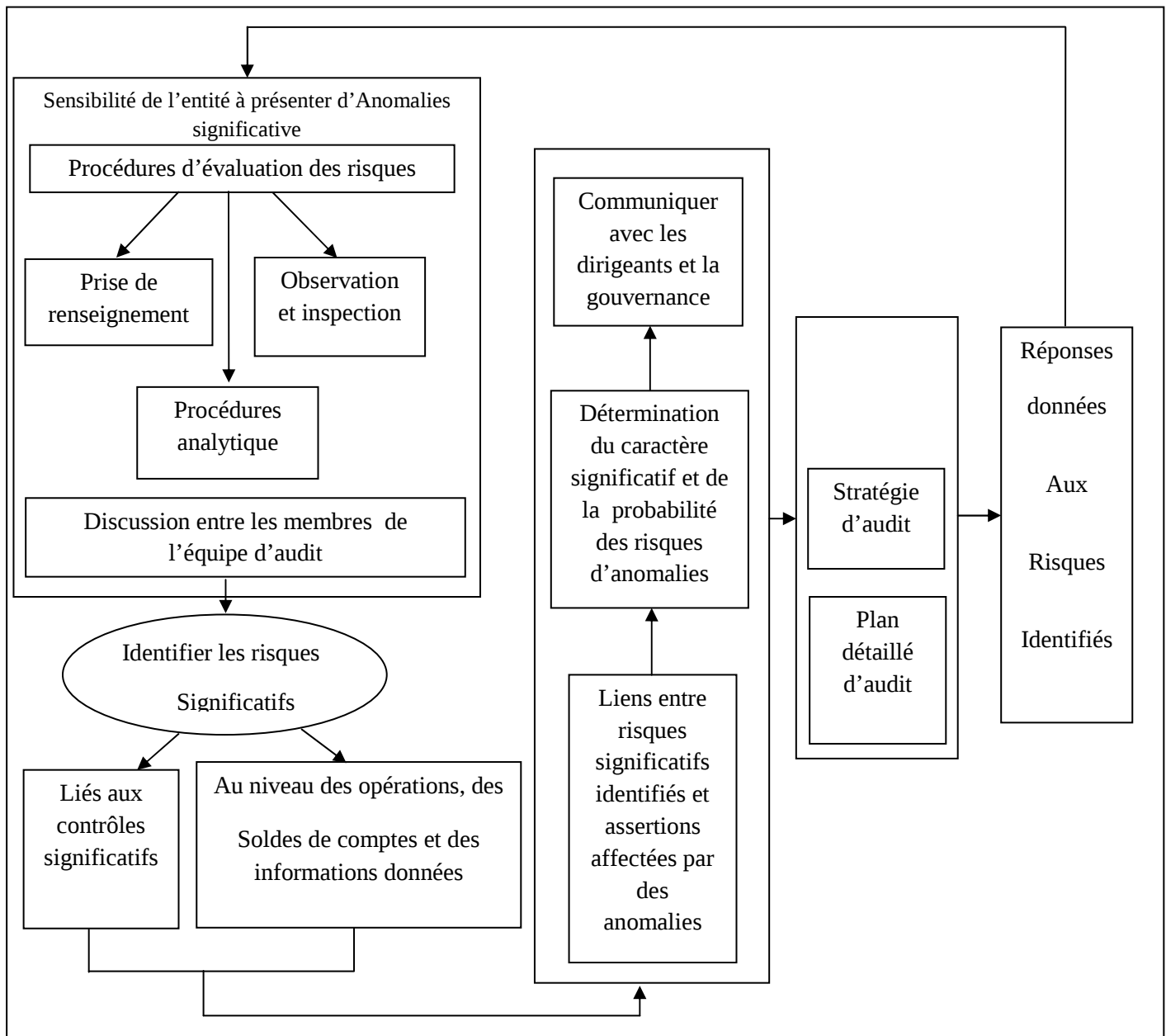
➤ **Processus d'arrêté des comptes**

- La neutralité et l'objectivité, la pertinence des informations comptables et financières publiées par rapport aux besoins des utilisateurs, le respect des délais, l'intelligibilité de ces informations.
- La définition et la diffusion à toutes les entités intégrées de procédures d'arrêté des comptes consolidés qui respectent ces critères.
- La traçabilité des écritures comptables d'arrêté au sein des systèmes d'information.

- Le contrôle, avant intégration des liasses de consolidation (respect du référentiel comptable et des pratique du groupe, contrôle de cohérence...).
- L'existence de dispositifs d'analyse des comptes (méthodologie de contrôle, identification des responsables de l'analyse et de la supervision, nature des analyses et documentation.

I-3-2-2 Les procédures de l'évaluation des risques

Figure n°04 : la démarche générale du modèle de risque d'audit.



Source : HAMZAOUI Mohamed, *audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, Pearson, France, 2008, P 39.

L'évaluation des risques d'anomalies significatives effectuée par l'auditeur s'opère sur tous les éléments interne et externes de l'entité, les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour l'évaluation des risques peuvent être résumées comme suit:

➤ **Prises de renseignements**

L'auditeur cherche, à travers cette procédure, à déterminer les informations qui pourraient l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives.

Renseignement pris auprès du gouvernement d'entreprise : pour comprendre l'environnement dans lequel les états financiers ont été élaborés ;

Renseignements pris auprès du service d'audit interne : ça concerne les activités relatives à la conception du système et à l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;

Renseignement pris auprès des employés : pour évaluer la pertinence des choix et l'application de certaines pratiques comptables ;

Renseignement pris auprès des services juridique interne : les litiges, la conformité aux lois et règlements, la connaissance de la fraude, les garanties ...etc.

Renseignement pris auprès de la direction du personnel de marketing, ou de vente qui peuvent indiquer des changements de stratégie marketing , des tendances commerciales ou des ententes contractuelles avec des clients.

➤ **Procédure analytique**

Selon la norme ISA 520, ça consiste à

- Faire des comparaisons entre les données qui résultent des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise, ou des données d'entreprises similaires et d'établir des relations entre elles ;

- Analyser les fluctuations et les tendances ;

- Etudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

➤ **Observations et inspection**

Observation des activités des opérations de l'entité ;

Inspection des documents, des procès verbaux et des manuels de contrôle interne ;

Les rapports établis par la direction ou ceux établis par le gouvernement d'entreprise ;

Les visites des locaux de l'entité et de ses équipements ;

Le suivi des opérations à travers le système d'information concernant les enregistrements comptables.

Nous sommes arrivées au terme du premier chapitre portant les éléments conceptuels et les fondements de l'audit où nous avons essayé de cerner tous les concepts relatifs à ce terme : son objectif, ses finalités, ses normes comme nous avons pu aborder l'approche d'audit par les risques.

Nous avons noté que la mission d'audit ne se fait pas de façon aléatoire mais suivant une méthodologie bien spécifique, qui définit les différentes étapes de la conduite de cette mission.

L'approche d'audit par les risques repose sur l'identification et l'évaluation de ces derniers pour déterminer les domaines comportant des risques significatifs, qui seront l'objet d'une plus profonde investigation, afin de confirmer ou d'infirmer les assertions.

Chapitre II :

Le Commissariat Aux Comptes en Algérie

Chapitre II: Le commissariat aux comptes en Algérie

Le commissaire aux comptes a un rôle indispensable au sein du monde financier. C'est un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle principale de vérifier la sincérité et la régularité des comptes publiés par les sociétés.

Dans ce chapitre nous allons essayer de définir le commissaire aux comptes, sa naissance et son évolution, les raisons d'un commissariat aux comptes, ses caractéristiques et son organisation, quant à la seconde section, elle sera consacrée à l'aspect légal et réglementaire du commissaire aux comptes à savoir les conditions et modalités d'exercice de la profession, la désignation du commissaire aux comptes et les incompatibilités et interdictions. Pour ce qui est de la troisième section, elle portera sur la mission même du commissaire aux comptes ses prérogatives mais aussi ses obligations et responsabilités et pour conclure, nous essayerons de résumer la démarche que suit le commissaire aux comptes tout au long de sa mission.

Section 1 : Généralités sur le commissariat aux comptes en Algérie

La notion audit externe est de plus en plus utilisée, parfois à juste titre, souvent à tort et d'ailleurs confondu avec d'autres fonctions de contrôle :(Inspection, contrôle de gestion, révision....).Et pour bien cerner cette notion, nous allons remonter à l'historique du commissariat aux comptes, définir sa fonction et donner les raisons de sa mise en œuvre, son organisation et ses caractéristiques.

II-1-1 Historique, définition du commissariat aux comptes en Algérie

Les contrôles en Algérie ont connus plusieurs mutations depuis 1970 concernant l'appellation et le statut juridique des personnes effectuant ce contrôle.

II-1-1-1 Historique du commissariat aux comptes

En Algérie, les sociétés de droit privé avaient été régies par des textes français et ce jusqu'en 1975, année de promulgation du code de commerce.

Pour ce qui est des sociétés nationales, leur contrôle avait été consacré par des textes de loi dès 1970.

C'est ainsi que l'ordonnance n° 69-107 du 31/12/1969 portant loi de finance pour 1970, prévoyait que le ministre d'Etat chargé des finances et du plan devait désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales et dans les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial, en vue de s'assurer de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leurs situations active et passive.

Dans le même but, il pouvait également désigner des commissaires aux comptes dans des sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social.

Le décret 70-173 du 16/11/1970 précisait les obligations de ces commissaires aux comptes d'entreprises publiques ou semi-publiques.

Le texte a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent de la gestion des dites entreprises, en confiant la mission à des commissaires aux comptes fonctionnaires de l'Etat désignés parmi :

- Les contrôleurs généraux des finances ;
- Les contrôleurs des finances ;
- Les inspecteurs financiers ;
- Les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel.

Ces fonctionnaires avaient pour mission :

- De contrôler à posteriori les conditions de réalisation des opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économiques et financières sur la gestion de l'organisme soumis à leurs surveillance ;
- De suivre l'exécution des comptes budget ou états prévisionnels de l'entreprise conformément aux prescriptions du plan ;
- D'examiner les conditions d'application des dispositions législatives ou réglementaires ayant une incidence économique ou financière ;
- De préserver de la régularité et de la sincérité des inventaires et des comptes de résultats inclus dans les comptabilités générale et analytique de chaque entreprise ;
- Mandatés par le pouvoir public, des Commissaires aux comptes avaient un droit d'évaluation de la gestion dont ils étaient les censeurs, car outre l'appréciation de la régularité

et de la sincérité des informations comptables, ils devaient révéler les fautes de gestion, apprécier la qualité de la gestion financière et commerciale de l'organisme contrôlé.

De ce point de vue, leur indépendance n'était pas assurée vis-à-vis de leur mandant. La pratique d'un tel contrôle jusqu'à la création de l'inspection générale des finances, de la cours des compte et de l'assemblée populaire Nationale, a révélé qu'un égard au nombre insuffisant de fonctionnaires habilités à le pratiquer, entraînant de ce fait des cumuls de mandats, l'efficacité des contrôles n'était pas toujours assurée.

De plus l'avis de ces commissaires aux comptes était obligatoire à chaque fois que les entreprises publiques ou semi-publiques étaient tenues de solliciter l'agrément du ministre des finances focalisant particulièrement leurs interventions à ce domaine.

C'est à compter de 1988, le début de la mise en œuvre de la réforme économique que la profession , a pris son essor ,suite au nouvel environnement de l'entreprise instauré par les lois de 1988 portant l'autonomie des entreprises publiques , qui ne sont plus sous la tutelle du département ministériel sectoriel mais sous celle du fond de participations qui sont des agents fiduciaires de l'Etat et, l'introduction de la mission des contrôles des comptes des entreprises par des professionnels indépendants .

Dans le cadre de l'adaptation des instruments juridiques au nouvel environnement de l'entreprise instauré par la loi 1988, la loi N° 91-08 du 27 avril 1991 est adopté pour combler le vide juridique qui existait, par la création de la profession de commissaire aux comptes et au même temps réactualiser les missions de l'expert comptable et du comptable agréé.¹

Et récemment, la loi N°10-01 du 29 Juin 2010 a apporté d'importantes modifications à la profession comptable .Il est créé un conseil national de la comptabilité (CNC) placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, ayant pour mission, l'agrément, la normalisation, l'organisation et le suivi des professions comptables .Il comprend au moins trois membres élus représentant chaque organisation professionnelle (l'ordre national des experts comptables ,chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés).

¹ HADJAL Mohamed Samir, « Le commissariat aux comptes », In *Revue algérienne de comptabilité et d'audit*, N°3,1994, p8

II-1-1-2 Définition du commissaire aux comptes

Selon la loi n°10-01 du 29 juin 2010, « est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organismes prévus dans l'article 22 de la même loi, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »².

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts comptables et comptables agréés relève des professions libérales, donc un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc.

II-1-2 Les raisons et l'organisation de la profession du commissariat aux comptes

Le commissaire aux comptes effectue des contrôles pour différentes raisons en veillant à l'organisation et au bon exercice de la profession.

II-1-2-1 Les raisons du commissariat aux comptes

Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés de contrôler la comptabilité des sociétés d'en certifier la régularité et la sincérité et de vérifier que la vie sociale se déroule dans des conditions normales.

Les actionnaires -fonds de participation- de par leur nombre et le temps dont ils disposent et parce qu'ils sont appelés à approuver les comptes en assemblée Générale, ne sont pas en mesure de vérifier que ceux-ci reflètent l'état des affaires sociales.

Leur intervention individuelle et réputée constitue un risque d'entrave à la gestion courante de la société. Et afin de pouvoir remplir leur droit d'information, mandat de vérification est donné à un spécialiste agissant en leur nom et dans leur intérêt.

L'avis de ce professionnel leur permet de voter l'approbation des comptes ou leur rejet et d'une manière générale de se fier aux informations communiquées par les dirigeants.

Cet avis consacré par une certification de la régularité et la sincérité des comptes et de la sincérité des informations, confère une certaine authenticité qui sécurise autant les actionnaires que les dirigeants.

²Loi N° 10-01 du 29/06/2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, site du conseil national de comptabilité : www.cnc.dz

De plus, les contrôles du commissaire aux comptes peuvent avoir une portée pédagogique pour les dirigeants notamment ceux chargés d'établir les comptes car un relevé d'inexactitude ou d'irrégularités sur la tenue des comptes est toujours positif.

Il peut même constituer une motivation supplémentaire à établir des états financiers et comptables, conformes à la règle comptable.

Hormis l'impact des contrôles vis-à-vis des actionnaires, et des dirigeants, il convient de citer celui exercé auprès des tiers en générale et particulièrement auprès des bailleurs de fonds par la crédibilité des états financiers et comptables qui certifiés réguliers et sincères gagnent de force probante.

II-1-2-2 L'organisation de la profession du commissaire aux comptes

Selon l'article 14 de la loi 10-01, Il est créé un ordre national des experts-comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés, doté chacun de la personnalité morale, regroupant les personnes physiques ou morales agréées et habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi.

La chambre nationale des commissaires aux comptes et administrée par un conseil national élu par les professionnels.

Selon l'Article 15 de la loi 10-01 et sous réserve des dispositions des articles 4 et 5, la chambre nationale des commissaires aux comptes est un organe professionnel chargé, dans le cadre de la loi, de :

- Veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession;
- Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- Faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes ;
- Elaborer leur règlement intérieur qui sera approuvé et publié par le ministre chargé des finances dans un délai de deux mois à compter de la date de leur dépôt ;
- Elaborer le code de la déontologie de la profession ;
- Emettre un avis sur toutes les questions relatives à ces professions ainsi que sur leur bon déroulement.

II-1-3 les caractéristiques de l'intervention du commissaire aux comptes³

L'intervention du commissaire aux comptes se caractérise essentiellement par leur :

- indépendance ;
- Leur compétence et leur moralité ;
- La permanence de leur mission ;
- Un pouvoir d'investigation très large ;
- La non immixtion dans la gestion ;
- Une intervention personnelle assujettie à responsabilité.

Ces caractéristiques peuvent être développées comme suit :

II-1-3-1 L'indépendance des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes doivent jouir d'une indépendance absolue aussi bien vis-à-vis des actionnaires que des administrateurs et dirigeants.

Dès lors que leur contrôle est institutionnel, leur relation avec la société étant fixée par la loi, leur indépendance les conforte dans leur situation légale.

C'est à ce titre que le législateur a fixé un certain nombre d'incompatibilités de manière à ne pas lier le contrôleur et le contrôlé afin d'éliminer tout lien de subordination permettant d'enfreindre le principe d'indépendance.

II-1-3-2 Compétence et moralité

La compétence est impliquée par la formation pluridisciplinaire qui doit assurer particulièrement aux commissaires aux comptes de bonnes connaissances théorique et pratiques en comptabilité, en droit des sociétés et en audit comptable et financier, en droit pénal spécial appliqué aux affaires, en fiscalité et en économie.

La moralité, elle est garantie par l'organisme attribuant l'agrément pour l'exercice de la profession, qui s'assure que le professionnel est de bonne moralité et qu'il n'a aucune condamnation.

³ HADJAL Mohamed Samir, « Le commissariat aux comptes », In *Revue algérienne de comptabilité et d'audit*, N° 3, 1994, P 12

II-1-3-3 Permanence de la mission

Selon l'Article 678 du code de commerce, 2°Alinéa

« Ils(les commissaires aux comptes) peuvent, à toute époque de l'année, opérer la vérification ou contrôle qu'ils jugent opportuns »

Ce principe est à la fois utile pour les dirigeants d'entreprise et pour les commissaires aux comptes.

Pour les dirigeants d'entreprise : Il y a intervention permanente d'un homme de l'art exerçant un contrôle préventif et de conseil.

Pour les commissaires aux comptes, il s'agit de permaniser les contrôles, en répartissant de façon rationnelle les travaux dans le temps.

C'est ainsi qu'ils organisent leur programme d'intervention autour :

- De travaux à engager dès leur nomination.
- De travaux à effectuer en cours d'exercice.
- De travaux à effectuer après la clôture des comptes.
- De travaux à effectuer ponctuellement, lors de la réalisation d'une mission particulière.

II-1-3-4 Pouvoir d'investigation

Dans le cadre de leur mission, pour un contrôle efficace, les commissaires aux comptes peuvent obtenir tout document qu'ils jugent utile .A ce titre, il convient de retenir les dispositions du code de commerce, qui énumèrent à mettre à la disposition des commissaires aux comptes un droit d'information.

De plus, les dispositions pénales du même code sanctionnent les personnes mettant obstacle, sciemment, aux vérifications et contrôles du commissaire aux comptes (article 831).

Ce droit d'investigation s'applique à la société contrôlée, mais aussi aux sociétés possédant plus de la moitié du capital de la société contrôlée ou aux sociétés dont elle possède plus de la moitié du capital.

C'est à dire que les pouvoirs d'investigation n'ont de limite ni dans le temps, ni dans l'espace.

II-1-3-5 Principe de non immixtion dans la gestion

S'immiscer dans la gestion d'une société c'est donner une appréciation sur l'opportunité des actes qui n'ont pas été passés par le conseil d'administration, sauf irrégularité.

Il appartient par contre au commissaire aux comptes de vérifier si l'enregistrement de ces actes dans les comptes de l'entreprise est correct.

Si à l'occasion de la prise de connaissance de l'entreprise, de l'évaluation des procédures de contrôle Interne, ou de l'examen des comptes, il est appelé à donner des avis, ces derniers concerneront essentiellement la fiabilisation des procédures.

C'est dans cette perspective, que le Commissaire aux comptes est plus Conseil que critique, les avis donnés doivent être objectifs et non critique, sans quoi l'immixtion est caractérisée.

En aucun cas, ces avis ne devront sortir du cadre des missions particulières, la loi dégorge à ce principe, car dans ces missions le commissaire aux comptes est appelé à formuler un avis sur des opérations déterminées, limitatives énumérées par la loi.

II-1-3-6 Intervention personnelle et responsabilité

Les commissaires aux comptes exercent leurs fonctions sous leur propre responsabilité tout en étant assisté de collaborateurs, de correspondants et d'experts de leur choix, ils encourent trois types de responsabilités :

- une responsabilité civile ;
- une responsabilité pénale ;
- une responsabilité disciplinaire.

Section 2 : L'aspect légal et réglementaire du commissariat aux comptes

Dans cette section, nous allons essayer de présenter le cadre légal et réglementaire. Nous allons dans un premier temps, prendre compte des conditions et modalités de l'exercice de la profession du commissaire aux comptes, puis par la suite, voir la désignation, l'acceptation et la rémunération de ce dernier. Après avoir défini ses différentes missions, le dernier point portera sur les incompatibilités et les interdictions liées à la profession du commissaire aux comptes.

II-2-1 Les conditions et modalités de l'exercice de la profession du commissaire aux comptes

Dans l'exercice de sa profession, le commissaire aux comptes doit remplir un certain nombre de conditions, et les modalités pour lesquelles il peut opter dans la constitution de son cabinet ou d'une société de commissariat aux comptes sont définies par la loi 10-01.

II-2-1 -1 Les conditions de l'exercice de la profession du commissariat au comptes

Selon l'article 7 de la loi 10-01 le commissaire aux comptes ne peut être inscrit au tableau de la chambre des commissaires aux comptes, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances.

Pour exercer la profession de commissaire aux comptes, il faut remplir les conditions suivantes

- Etre de nationalité algérienne ;
- Etre titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
- Jouir de tous les droits civiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- Etre agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes dans les conditions prévues par la présente loi ;
- Prêter le serment prévu à l'article 7 de la même loi ;
- Avoir une adresse professionnelle exclusive.

Le diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci.

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

Le commissaire aux comptes exerce son activité sur l'ensemble du territoire national.

II-2-1-2 Les modalités de l'exercice de la profession du commissaire aux comptes

Conformément à l'article 12 de la loi 10-01, les commissaires aux comptes disposent chacun d'un bureau unique qu'ils gèrent pour leur propre compte et sous leur responsabilité ou sous la forme d'une société ou d'un groupement.

➤ Selon l'article 46 de la même loi les commissaires aux comptes peuvent constituer, pour l'exercice de leurs professions respectives, des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne.

➤ Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46, ci-dessus, sont habilités à exercer la profession de commissaire aux comptes lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de la chambre nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de commissaire aux comptes. (article 48 de la même loi)

➤ Conformément aux dispositions des articles 47, 48 et 49 de la présente loi le tiers (1/3) associé non agréé et non inscrit au tableau doit être de nationalité algérienne et titulaire d'un diplôme universitaire en rapport direct ou indirect avec la profession. (article 50 loi 10-01)

➤ Pour être agréés, les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les groupements d'intérêt commun, constitués pour l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, doivent, en outre, remplir les conditions ci-après :

- avoir pour objet l'exercice de la profession de commissaire aux comptes
- être gérés ou administrés par les seuls associés inscrits au tableau,

- subordonner l'admission de tout nouvel associé ou membre à l'accord préalable, soit de l'organe social habilité à cet effet, soit des porteurs de parts sociales, nonobstant toute disposition contraire,

- n'être sous la dépendance, directe ou indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupe d'intérêt,

- ne détenir de participations financières ni dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, bancaires, ni dans des sociétés civiles. Toutefois, lorsque l'activité desdites entreprises se rattache à la profession de commissaire aux comptes, le conseil concerné peut autoriser une prise de participation. (Article 51 de la loi 10-01)

- Lorsque les commissaires aux comptes ont choisi la forme d'une société civile, celle-ci ne peut comprendre que les membres de la chambre nationale. Toutefois, peuvent être sociétaires non agréés et non inscrits au tableau les juristes, les économistes et toute personne diplômée de l'enseignement supérieur qui, en vertu de sa qualification, apporte un concours à la réalisation de l'objectif de la société civile, dans la limite d'un quart (1/4) des sociétaires à condition qu'ils soient de nationalité algérienne. (article 53 de la loi 10-01)

- Les organes dirigeants des sociétés et groupements visés aux articles 46 et 52 de la même loi, ne peuvent être nommés que parmi les professionnels inscrits au tableau. (article 53 loi 10-01)

- Les organes dirigeants, visés à l'article 53 ci-dessus ne peuvent être nommés dans plus d'une société ou groupement. (Article 54 loi 10-01)

- Il peut être créé, en la forme légale prescrite, toute entreprise publique économique ayant pour objet social l'exercice de la profession de commissaire aux comptes ou dans le respect des dispositions de la présente loi et à la condition que le personnel d'intervention signataire des actes et des documents faisant foi au regard de la loi soit inscrit au tableau de l'ordre, de la chambre ou de l'organisation dans leur catégorie respective. (article 55 loi 10-01)

- Les commissaires aux comptes et les comptables agréés associés dans le cadre des sociétés et groupements, visés à l'article 46 ci-dessus, ne peuvent plus exécuter en leur nom propre des missions ou mandats qui leur seraient confiés du fait de leur inscription au tableau.

Ces éventuelles missions ou mandats doivent, obligatoirement, être confiés aux sociétés ou aux groupements. (Article 56 loi 10-01)

➤ Les travaux des commissaires aux comptes et des comptables agréés sont effectués sous leurs noms patronymiques propres et sous leur responsabilité personnelle, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme.

Ils doivent observer les dispositions légales et réglementaires régissant leur profession ainsi que le règlement intérieur de l'ordre national, de la chambre nationale ou de l'organisation nationale. (Article 57 loi 10-01)

➤ Les droits et les obligations des membres de la chambre nationale des commissaires aux comptes s'étendent aux sociétés de commissariat aux comptes à l'exception des droits de vote et d'éligibilité.

II-2-2 La désignation, l'acceptation et rémunération du commissaire aux comptes

L'entité, afin de certifier de la régularité et de la sincérité de ses comptes doit désigner un commissaire aux comptes et ce après acceptation de l'assemblée générale qui doit négocier avec lui les honoraires qu'il devra recevoir.

II-2-2-1 La désignation d'un commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est désigné, après acceptation dûment écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce, sur la base d'un cahier des charges. (Selon article 26 de la loi 10-01)

Le mandat du commissaire aux comptes est fixé par l'article 27 de la loi 10-01 pour une durée de trois ans(03) renouvelable une (01) fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années.

Si les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés sur deux exercices (2) comptables successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la République territorialement compétent, dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé.

Lorsqu'une société ou organisme désigne une société de commissariat aux comptes en qualité de commissaire aux comptes, cette dernière désigne, parmi ses membres inscrits au tableau de la chambre nationale, un commissaire aux comptes qui agira en son nom.

Lorsqu'une société ou un organisme décide de nommer plus d'un commissaire aux comptes, chacun exerce sa mission conformément aux dispositions de la présente loi.

L'exercice de cette mission est précisé par voie réglementaire.

Le commissaire aux comptes ou le dirigeant d'une société ou de groupement de commissaires aux comptes est tenu de notifier sa nomination en qualité de commissaire aux comptes à la commission de contrôle qualité par lettre recommandée dans un délai maximum de quinze (15) jours.

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

Le commissaire aux compte peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales.il doit veiller à observer un préavis de tris mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectuées.

II-2-2-2 Acceptation du mandat⁴ :

Le commissaire aux comptes avant de donner son acceptation au mandat auquel il est pressenti, met en œuvre les diligences suivantes :

le commissaire s'assure qu'il ne tombe pas sous les incompatibilités et interdictions légales et réglementaires prévues notamment par les articles 715 bis¹⁴ à 715 bis 15 du décret 93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et par l'article 34 et 47 de la loi 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable ,de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

- le commissaire demande la liste actualisée des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société contrôlée et de ceux des sociétés apparentées, et le cas échéant des apporteurs en nature.

-s'il est pressenti en remplacement d'un commissaire aux comptes révoqué, il s'assure auprès de la société et du confrère sortant que cette révocation n'est pas abusive.

-s'il succède à un autre membre de l'ordre, il doit s'enquérir auprès de la société des motifs de départ de son prédécesseur.

-s'il succède à un autre commissaire aux comptes dont le renouvellement du mandat a été refusé, il prend contact avec le confrère sortant pour s'informer des motifs du refus de renouvellement de son mandat.

⁴ Ordre national des expert comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés, *les diligences professionnelles des commissaires aux comptes*, p 3.

-le commissaire s'assure que les capacités disponibles de son cabinet lui permettent de prendre en charge et d'exécuter le mandat correctement.

- il doit également s'assurer qu'il pourra accomplir sa mission en toute indépendance, notamment à l'égard des dirigeants de la société.

II-2-2-3 Rémunération du commissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes perçoivent des honoraires à l'occasion d'une exécution d'une mission. Ils sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des actionnaires en accord avec le ou les commissaires aux comptes conformément aux tarifs établis par les autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national dans le cadre de la législation en vigueur.⁵

En dehors de ces honoraires, les commissaires aux comptes ne peuvent recevoir aucune rémunération ou avantage sous quelque forme que ce soit. L'insuffisance des honoraires par rapport à la mission acceptée ne peut justifier en aucune manière, le non respect des diligences professionnelles.

II-2-3 Les missions et les prérogatives du commissaire aux comptes

Pour accomplir ses différentes missions, l'auditeur jouit d'un certain nombre de prérogatives lui permettant d'atteindre son objectif.

II-2-3-1 Les missions du commissaire aux comptes

La mission principale est de contrôler la régularité et la sincérité des comptes. Cependant des effets de cette mission, notamment ceux relatifs aux aspects essentiels de la vie sociale induisent des missions particulières prévues par la loi.

➤ La mission comptable

L'objectif étant de certifier la régularité et la sincérité des comptes, le commissaire aux comptes doit s'entourer d'une opinion assise sur son intime conviction car certifier c'est transmettre à autrui sa propre conviction.

⁵ Loi 10-01 du 29/06/2010, relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

IL s'agit donc de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans.

Outre les supports courant de comptabilité d'entreprise, le commissaire aux comptes doit vérifier également l'exactitude des informations comptables données par le conseil d'administration dans ses rapports adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.

➤ **Mission de certification**

Il convient de noter qu'il ne s'agit pas là de certifier l'exactitude des inventaires et des états financiers, ni de leur réalité.

Mais 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 de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes. (Articles 23 de la loi 10-01).

La régularité couvre la conformité aux lois et notamment les dispositions des articles du codes de commerce ainsi que celle du système comptable financier et aux règles de techniques comptables.

La sincérité couvre l'absence d'intentions de nuire à travers les informations et que ses dernières reflètent la vérité sur la situation sociale de l'entité auditée.

En d'autre terme, la sincérité est l'application de bonne foi de ces règles, un bilan est sincère si ceux qui l'ont établi se sont efforcés de donner une image aussi fidèle que possible de la situation de l'entreprise, compte tenu, de la connaissance qu'ils ont de celle-ci.

Par contre la réalité et l'exactitude sont difficiles à approuver car elles ne sont pas absolues, et les difficultés liées à l'effet inflationniste, à la dépréciation monétaire, à l'impact de l'information non comptable, sont autant d'éléments qui dans le domaine du relatif, donnent la préférence aux notions modérées de régularité et de sincérité.

En se fondant sur les résultats des procédures d'audit, l'auditeur externe émet une opinion sur les états financiers. Il peut émettre une opinion sans réserve, une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable.

-Une opinion sans réserve : elle stipule que les états financiers « donnent une image fidèle et sincère » ou « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » la

situation financière de l'institution, ce qui signifie que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

-Une opinion avec réserve : met en évidence des problèmes qui empêchent l'auditeur d'émettre une opinion sans réserve.

-Une opinion défavorable : L'auditeur exprime une opinion défavorable, lorsque les systèmes comptables d'une institution sont inacceptables et ses informations financières biaisées.

Selon l'Article 24 de la loi 10-01 : Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision.

➤ **Mission de contrôle**

Elle consiste, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, en la vérification des valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts,

Apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect.

➤ **Mission d'information**

Le commissaire aux comptes est tenu de signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme et dont il a pu avoir connaissance.

Selon l'article 25 de la loi 10-01 du 29 Juin 2010 : La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

- d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé,

- éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés,
- d'un rapport spécial sur les conventions réglementées,
- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,
- d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,
- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

II-2-3-2 Les prérogatives du commissaire aux comptes

Selon les dispositions de la loi en comprend que, les prérogatives du commissaire aux comptes sont très larges, elles s'exercent par :

- Le droit d'être informé et coopéré

Il appartient au membre de l'ordre d'exiger de son client ou de son mandant la coopération nécessaire afin d'accomplir sa mission. Il peut demander :

A tout moment que tous les documents et toutes les écritures de la société ou de l'organisme lui soient remis et il peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme toutes les explications et informations ;

De lui faciliter l'accès aux services pour les besoins de sa mission ;

Que les tâches incombant à l'entreprise soient accomplies en temps opportun afin de faciliter sa mission ;

Que tous fait de nature à modifier de manière substantielle les modalités et obligations contractuelles fixées dans la convention ou lettre de mission soient portées à sa connaissance

Il peut également requérir des administrateurs d'être mis en procession, au siège de la société d'information relative aux entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation

Les administrateurs des sociétés remettent chaque semestre au moins, au commissaire aux comptes un état comptable établi selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.

-Le droit d'investigation

Les commissaires aux comptes ont le droit de procéder à toutes les vérifications nécessaires. Sous réserve de l'observation des normes de vérifications et des devoirs professionnels, le commissaire aux comptes détermine librement l'étendu et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle.

-Le droit d'être convoqué à toutes les assemblées d'associés ou d'actionnaire

Les commissaires aux comptes sont convoqués à la réunion du conseil d'administration ou de surveillance qui arrête les comptes de résultats et le bilan de l'exercice écoulé, au plus tard (45) quarante cinq jours avant sa tenu

Il assiste également aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée en relation avec l'accomplissement de leurs fonctions.

-Autres droits

Les commissaires aux comptes peuvent être désignés en qualité de commissaire aux apports conformément aux dispositions légales en vigueur, ils peuvent également dans l'exercice de leur fonction et à leur frais et sous leur responsabilité se faire assister par tout autre expert professionnel.

II- 2-4 Les obligations et les responsabilités du commissaire aux comptes

Pour exercer sa profession, la loi exige des commissaires aux comptes certaines obligations et leur confie certaines responsabilités.

II- 2-4-1 Les obligations du commissaire aux comptes

La loi exige du commissaire aux comptes certaines obligations à savoir :

➤ **Ses obligations dans l'exercice de sa profession et dans ses rapports avec les clients et mandants**

Conformément à la loi le membre de l'ordre :

- Doit faire preuve de la plus grande discrétion dans l'exercice de sa mission et s'attacher, dans sa vie privée et professionnel, à éviter tout agissement susceptible d'altérer la dignité et l'honneur de la mission ;

- il doit notamment accomplir sa mission avec rigueur et sérénité ;
- les diligences doivent être basées sur les normes publiées par l'ordre ou les normes généralement admises les rapports des membres de l'ordre avec les clients ou leurs mandants sont basés sur la loyauté indépendance et obligation d'accomplir leur mission avec honneur et conscience
- le professionnel doit exécuter avec diligence conformément aux normes professionnelles tous les travaux nécessaires en observant l'impartialité la sincérité et la légalité requise ainsi que les règles d'éthique professionnelles dans l'exercice de ses missions relative à la tenu de la comptabilité et à l'établissement du bilan, à la surveillance, à l'audit financier et comptable, aux déclarations fiscale et sociale aux conseil de gestion, le professionnel doit :
 - ✓ Exécuter la prestation requise avec diligences
 - ✓ Respecter les délais convenus
 - ✓ Tenir le client informé
 - ✓ mener en matière d'audit toutes investigations nécessaires de nature à lui permettre de formuler une opinion motivée et fondé ;
 - ✓ De veiller, en ce qui conserne les déclarations fiscales au respect, par ces clients de la législation en vigueur en la matière en s'entourant de la précaution nécessaire pour éviter de se trouver dans une situation de complicité qui altérera son impartialité et son indépendance et engagerait sa responsabilité
 - ✓ de veiller également à faire observer par leur personnel et leur stagiaire l'obligation du secret professionnel

Ils sont toutefois déliées au secret professionnel dans les cas prévus par les lois et règlements en vigueur et notamment :

en vertu de l'obligation de communication des documents prévus aux profit de l'administration fiscale et à la suite d'information ou d'instructions judiciaires ouvertes à leurs encontre ou lorsque ces professionnels sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de disciplines et d'arbitrage ou par la volonté de leur mandant.

Le membre de l'ordre a le devoir et la responsabilité, selon la nature de la mission qui lui est confiée, d'étudier et de proposer, dans le respect de légalité, les solutions les plus appropriées.

Les obligations techniques varient selon la nature de la mission. Lorsqu'il s'agit de missions contractuelles, la nature et le volume des travaux doivent être précisés soit dans la lettre de mission ou convention soit le cas échéant, dans la note d'honoraire. La convention ou lettre de mission dûment signée par les parties il doit préciser notamment :

La nature et le volume des travaux à exécuter, la périodicité ou la durée de la mission, le montant totale des honoraires, le montant des avances sur honoraires payables au commencement et pendant la réalisation des travaux et les conditions générales de collaboration entre les parties ;

Le ou les commissaires aux comptes doivent signifier l'acceptation de leur nomination :

-soit en apposant leur signature sur le procès verbal de l'assemblée générale qui les a nommés, suivi de la mention « bon pour acceptation de la fonction de commissaire aux comptes » et de la date, soit au moyen d'une lettre d'acceptation.

Pour démissionner le commissaire aux comptes doit veiller à observer un préavis de trois(3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués.

➤ **Ses obligations dans ses rapports avec l'ordre :**

Le professionnel doit informer dans un délai d'un moi par lettre de recommandation avec accusé de réception, le conseil de l'ordre national de tout événement important survenant dans sa vie professionnelle à savoir :

- Des poursuites administratives et judiciaires ;
- Des litiges graves l'opposant à ses confrères, ses client ou ses mandant ;
- De la suspension volontaire des ses activités en fournissant la preuve de la clôture de ses dossiers ;
- De la cessation définitive de ses activités ;
- Du changement du domicile professionnel.

➤ **Ses obligations dans ses rapports avec ses pairs**

Le comportement des confrères entre eux doit traduire un esprit de confraternité et de solidarité .Ils se doivent assistance et courtoisie réciproques et doivent s'abstenir de tous propos malveillants et d'une manière générale de toute action susceptible de nuire à un confrère ou à la profession Lorsque un désaccord, d'ordre professionnel 'surgit entre eux ,ils doivent tenter de le résoudre entre eux à l'amiable ,le soumettre au président du conseil de l'ordre ou bien saisir la chambre de conciliation de discipline et d'arbitrage .Toute dénonciation non fondée susceptible de porter préjudice à un confrère constitue une faute.

➤ **Ses obligations relatives à l'encadrement des stagiaires :**

Les membres de l'ordre sont tenus de prendre en charge des stagiaires qui leur sont désignés par l'ordre, d'assurer leur encadrement et d'assurer leur encadrement et formations professionnelles et de leur allouer une indemnité en rapport avec les tâches et missions qui leur sont confiées.

II-2-4-2 Les responsabilités du commissaire aux comptes

Dans l'exercice de ses fonctions, le commissaire aux comptes encourt trois sortes de responsabilités : civiles, pénales et disciplinaires.

➤ **La responsabilité civile**

Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats, c'est à dire qu'on ne peut pas lui reprocher une faute dès lors qu'il met en œuvre l'ensemble des procédures et règles applicables en termes d'audit comptable. Deux séries d'arguments militent à l'appui de cette qualification.

Les commissaires aux comptes sont responsables envers la société ou l'organisme des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions .Ils ne sont déchargés de leurs responsabilités, quant aux infractions auxquelles il n'ont pas pris part , que si il prouve qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé les infractions en conseil d'administration et si il n'y a pas été remédié de façon adéquate à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils auront eu connaissance .de son côté l'article 715 bis 14 du code de commerce stipule « les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leur fonctions.ils ne sont pas civilement responsables des

infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas sauf si, en ayant eu connaissance, il ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale et /ou procureur de république »

➤ **La responsabilité disciplinaire**

La responsabilité disciplinaire, du commissaire aux comptes est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions.

Il y a deux catégories de fautes disciplinaires :

Celles relatives à la compétence professionnelle : à titre d'exemple le non respect de diverses obligations du commissaire aux comptes envers la société dans une même entreprise, la négligence grave.

Celles résultant d'un fait contraire à l'honneur et à la probité commis par un commissaire aux comptes

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

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

Tout recours contre des sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur.

Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

➤ **Les responsabilités pénales**

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

Comme toute personne physique ou morale, un commissaire aux comptes encourt une responsabilité pénale s'il se rend coupable de l'une des infractions définies et réprimées par le législateur. L'application du droit pénal propre au commissariat aux comptes suppose que le commissaire aux comptes ait failli à l'une de ses obligations fondamentales, par action ou par

omission. Il peut être incriminé en qualité d'auteur principale ou de complice d'infractions commises par d'autres personnes, principalement par des dirigeants sociaux

II-2-5 Incompatibilités et interdictions liés à la profession du commissariat aux comptes

En vue de permettre l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en toute indépendance intellectuelle et morale, certaines incompatibilités et interdictions sont définies par la loi.

II-2-5-1 Les incompatibilités liées à la profession du commissariat aux comptes

Sont incompatibles avec les dites professions au sens de la présente loi :

- Toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles ;
- tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique ;
- tout mandat d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce, autres que celles prévues par l'article 46 ci-dessus,
- l'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme,
- tout mandat parlementaire.
- tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

Le professionnel élu à un mandat parlementaire ou au sein d'une instance exécutive d'une assemblée local élue doit informer l'ordre auquel il appartient dans un délai d'un (1) mois à compter du début de son mandat.

Il est remplacé à ce titre par un professionnel qui a pour mission de traiter les affaires courantes conformément à l'article 76 ci-dessous.

Ne sont pas incompatibles avec l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle et complémentaire, conformément à la législation en vigueur, ainsi que les cas visés aux articles 46 et 52 de la présente loi.

II-2-5-2 Les interdictions liées à la profession du commissariat aux comptes

Selon l'Article 65 de la loi 10-01 : Il est interdit au commissaire aux comptes :

- d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations;

- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants,
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion,
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés,
- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert -judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes;
- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après la cessation de son mandat.

Il est interdit à toute personne physique ou morale ayant reçu de la société ou de l'organisme, durant les trois (3) dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties d'être nommées commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme.

Il est interdit au commissaire aux comptes d'effectuer toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, même indirectement, des intérêts.

Selon l'article 68 : Lorsqu'une société ou un organisme fait appel à deux ou plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci ne doivent pas dépendre d'une autorité commune, ni être liés par un quelconque intérêt, ni appartenir à une même société de commissariat aux comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes souhaite exercer, provisoirement, une activité incompatible, telle que prévue aux articles ci-dessus, il est tenu de demander auprès de la commission d'agrément d'être omis du tableau, et ce, dans un délai maximum d'un (1) mois à compter de la date du début de son activité. L'accord de la commission d'agrément est donné lorsque la nouvelle fonction du professionnel n'est pas de nature à porter atteinte aux intérêts moraux de la profession.

Il est interdit au commissaire aux comptes et au comptable agréé de démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction rentrant dans leurs attributions légales.

Il leur est également interdit de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public.

Ces interdictions s'appliquent également aux sociétés et groupements qui exercent la profession.

L'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé rend son auteur passible d'une amende de 500.000 à 2.000.000 DA.

En cas de récidive, l'auteur est puni d'un emprisonnement de six (06) mois à une année et du double de l'amende.

Section 3 : le processus pratique du commissaire aux comptes

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

Celle de contrôle de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels ;

Celle de s'assurer du respect des dispositions légales et réglementaires régissant la vie de la société contrôlée ;

Celle de faire connaître son opinion et ses constatations aux organes de la Société contrôlée (dirigeants et actionnaires) et dans certains cas aux autorités compétentes.

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

L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent au professionnel prudent, et averti l'adoption d'une démarche rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

Le commissaire aux comptes déterminera librement l'étendue et les modalités du déroulement et de conduite de sa mission de contrôle.

II-3-1 Prise de connaissance générale de l'entité

Avant d'entamer le contrôle des comptes, le commissaire aux comptes doit bien percevoir les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de la Société contrôlée ;

L'objectif à assigner à cette phase est donc d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour :

- Déterminer les risques généraux inhérents aux particularités mêmes de la société contrôlée pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et sur l'orientation et la planification de la mission ;
- D'identifier les domaines et systèmes significatifs de la mission ;
- De constituer le dossier permanent de la mission ;
- D'établir le plan de mission ou programme général de travail.

Le commissaire aux comptes doit rechercher notamment les informations concernant les domaines suivants :

Nature de l'activité, Secteur d'activité, Structure de la société (ou du groupe), Organisations générales, Politiques, Organisations administrative et comptable, Pratiques comptables, Délais et périodicité de production de l'information financière et des

Informations de gestion, existence de contrôles internes fondamentaux (séparation des fonctions, système d'approbation et d'autorisation, contrôle physique, rapprochements, périodicité des états comptables...) ;

Intervention des conseils externes : Expert-comptable, autres conseils....

Les informations recueillies dans cette phase doivent être structurées et consignées dans le dossier permanent.

II-3-2 L'examen et l'appréciation du contrôle interne

Le commissaire aux comptes apprécie la capacité des systèmes et procédures de la société contrôlée à générer des états financiers présentant un très haut niveau de fiabilité ;

Les impératifs auxquels doit répondre le contrôle interne sont de deux ordres :

- Les uns se rattachent aux principes de vérification par les systèmes et procédures eux-mêmes de leurs propres enregistrements et restitutions.
- Les autres aux règles de définition et de séparation des tâches et des responsabilités qui ressortent à la pratique, à la technique administrative et sont conditionnées par la dimension des sociétés.

L'appréciation du contrôle interne doit permettre au commissaire aux comptes :

- D'identifier les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer ;
- D'identifier les risques d'erreur dans le traitement des données afin d'en réduire un programme de contrôle des comptes adaptés ;
- l'incidence possible sur les comptes annuels ;
- L'incidence sur le programme de contrôle des comptes.

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

II-3-3 Contrôle des comptes

Les objectifs de cette étape de la mission sont de réunir des éléments probants suffisants pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes annuels.

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

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

- Analyse du compte
- Justification du compte
- Constatation des anomalies ou irrégularités
- Conclusion du contrôle

-La révélation des faits délictueux

Il est fait obligation aux commissaires aux comptes de révéler au procureur de la république que les faits délictueux dont il aura eu connaissance.

Le texte de loi ne fait aucune limitation à la notion des faits délictueux : de l'abus et de la publication de faux bilans il s'agit donc de tous les faits délictueux rattachés ou non au fonctionnement de la société commis par les dirigeants et par les employés de l'entité. L'absence de révélation le rend coupable du délit de non révélation des faits délictueux qui suppose l'existence d'un fait délictueux, la connaissance de ce fait, la non révélation et la mauvaise foi.

II-3-4 La rédaction du rapport :

Les missions du commissaire aux comptes doivent être clôturées par un certain formalisme prévu par le législateur dans le but de matérialiser en quelque sorte son opinion. Ce formalisme se matérialise par l'élaboration de la présentation par le commissaire aux comptes des rapports suivants :

- Un rapport général de certification des comptes annuels ;
- Un rapport spécial: il contient :

- les conventions réglementaires ;
- Rapport du conseil d'administration ;
- Etat des dix ou cinq salaires les plus élevés ;
- Résultats des cinq derniers exercices ;
- Etat des jetons de présences ;
- Rapport sur les mesures d'assainissement ;
- Une communication au conseil d'administration.

La profession du commissariat aux comptes est régie par la loi qui exige certaines obligations et certains critères qui permettent au commissaire aux comptes d'exercer sa profession en toute transparence.

Jouissant de toutes les prérogatives, le commissaire aux comptes suit une démarche lui permettant d'atteindre son objectif et de certifier la sincérité et la régularité des comptes de l'entité auditée.

Chapitre III :
Conduite d'une mission
d'audit comptable et
financier suivant l'approche
par les risques

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

La démarche que nous allons adopter est une démarche visant la simplicité, la rigueur et la performance d'une mission d'audit.

Ce chapitre sera consacré, après une présentation de l'organisme d'accueil que nous allons voir dans la section une, à la conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques que nous allons aborder dans la deuxième section, celle-ci englobe les différentes phases d'audit à savoir la prise de connaissance générale de l'entité, l'appréciation du contrôle interne mis en place par l'EPB, l'analyse et l'examen des comptes des exercices(2011/2012) .Cela nous permettra d'identifier et d'évaluer les risques et de déterminer les domaines significatifs. En effectuant un contrôle concernant les opérations jugées douteuses, nous essayerons de détecter les anomalies significatives .Pour pouvoir donner une opinion sur la régularité et la sincérité des informations présentées dans les états financiers.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Le port de Bejaïa joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa situation géographique.

Aujourd'hui, il est classé 2^{ème} port d'Algérie en marchandises générales et 3^{ème} port pétrolier. Il est également le 1^{er} port du bassin méditerranéen certifié ISO 9001.2000 pour l'ensemble de ses prestations, et pour avoir ainsi installé un système de management de la qualité. Cela constitue une étape dans le processus d'amélioration continue de ses prestations au grand bénéfice de ses clients.

L'Entreprise Portuaire a connu d'autres succès depuis, elle est notamment certifiée à la Norme ISO 14001 :2004 et au référentiel OHSAS 18001 :2007, respectivement pour l'environnement, l'hygiène et la sécurité au travail.

III-1-1 Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa

Bejaïa joua un grand rôle dans la transmission du savoir dans le bassin méditerranéen, grâce au dynamisme de son port, la sécurité de la région, la bonne politique et les avantages douaniers. Bougie a su attirer beaucoup de puissants marchands.

La réalisation des ouvrages actuels débuta en 1834, elle fut achevée en 1987. C'est en 1960 qu'a été chargé le premier pétrolier d'Algérie.

Le port de Bejaïa aujourd'hui est réputé mixte, hydrocarbures et marchandises générales y sont traitées. L'aménagement moderne des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de techniques adaptés à l'évolution de la technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne, ont fait évoluer le Port de Bejaïa depuis le milieu des années 1990 pour être classé aujourd'hui second port d'Algérie.

➤ **Création du port de Bejaïa**

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982, publié dans le journal officiel n° 33, porta création de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa, entreprise socialiste à caractère économique, conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le sus mentionné décret.

Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN).

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci.

En exécution des lois n° 88.01, 88.03 et 88.04 du 02 Janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises, et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88.199 du 21 Juin 1988 et n°88.177 du 28 Septembre 1988.

L'Entreprise Portuaire de Bejaïa, entreprise socialiste, est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinars algériens par décision du conseil de la planification n°191/SP/DP du 09 Novembre 1988. Actuellement, le capital social de

l'entreprise a été ramené à 1.700.000.000 Da, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

➤ **La situation géographique et environnement concurrentiel**

Le port de Bejaïa, est délimité :

- Au nord par la route nationale n°9.
- Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une largeur de 2 750m.
- A l'est par la jetée Est.

A l'ouest par la zone industrielle de Bejaïa.

Les concurrents :

En l'absence d'une concurrence interne, à partir du moment où le port de Bejaïa détient le monopole de ses activités, les principaux concurrents du port sont les autres ports algériens :

✓ **Le port d'Alger**

C'est actuellement le premier port d'Algérie en matière de traitement des marchandises générales avec une part de marché de 27%. Dans le traitement des conteneurs, plus de 70% de ce trafic transitent actuellement par le port d'Alger, qui est le seul port principal en eau profonde desservant la région Centre, celui-ci connaît donc une sérieuse pénurie de capacité de traitement de conteneurs et d'espace de stockage.

✓ **Le Port de Djendjen**

L'audit, réalisés récemment par des entreprises spécialisées, auraient montré que l'exploitation du port de Djendjen était très compliquée. Ce port présenterait notamment des défauts importants en matière de sécurité. Ajouter à cela l'inexistence de couloirs routiers à même de canaliser le trafic dont la dynamisation du port a cruellement besoin.

✓ **Le Port de Skikda :**

Le port de Skikda est principalement un port de marchandises diverses. Il traite principalement les produits sidérurgiques (21% de part de marché) ainsi que le divers (machines, et pièces).

✓ **Le port d'Annaba**

Le port d'Annaba est le port le plus à l'Est. C'est principalement un centre d'exportation et d'importation de vrac (Minerais, charbon, phosphates...). Cependant, il joue également un rôle régional secondaire dans l'importation des marchandises diverses, des conteneurs, des produits agricoles et des véhicules.

III-1-2 Les missions et activités de l'entreprise portuaire de Bejaïa

Les missions et les activités de l'EPB consistent en :

➤ **Les missions**

La gestion, l'exploitation et le développement du domaine portuaire sont les charges essentielles de la gestion de l'EPB, c'est dans le but de promouvoir les échanges extérieurs du pays. Elle se doit d'assumer la police et la sécurité au sein du pays.

Elle est chargée des travaux d'entretien, d'aménagement, de renouvellement et de création d'infrastructures. Elle assure également des prestations à caractère commercial, à savoir ; le remorquage, la manutention et l'acconage.

➤ **Ses activités**

Les principales activités de l'entreprise sont :

- L'exploitation de l'outillage et des installations portuaires ;
- L'exécution des travaux d'entretien, d'aménagement et de renouvellement de la super structure portuaire ;
- L'exercice du monopole des opérations d'acconage et de manutention portuaire ;
- L'exercice du monopole des opérations de remorquage, de pilotage et d'amarrage ;
- La police et la sécurité portuaire dans la limite géographique du domaine public portuaire.

La description des services

- **L'acheminement des navires de la rade vers le quai** : L'acheminement des navires se fait par des opérations d'aide à la navigation identifiée par le remorquage, le pilotage et le lamanage.

- **Le remorquage** : Il consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.

- **Le pilotage** : Il est assuré par la Direction Capitainerie et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire. Il consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port.

- **Le lamanage** : Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.

- **Les opérations de manutention et d'acconage pour les marchandises** : elles consistent en :

- Les opérations d'embarquement et de débarquement des marchandises ;
- La réception des marchandises ;
- Le transfert vers les aires d'entreposage, hangars et terre-pleins, ports secs ;
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-pleins ou hangar et hors port ;
- Pointage des marchandises ;
- La livraison aux clients.

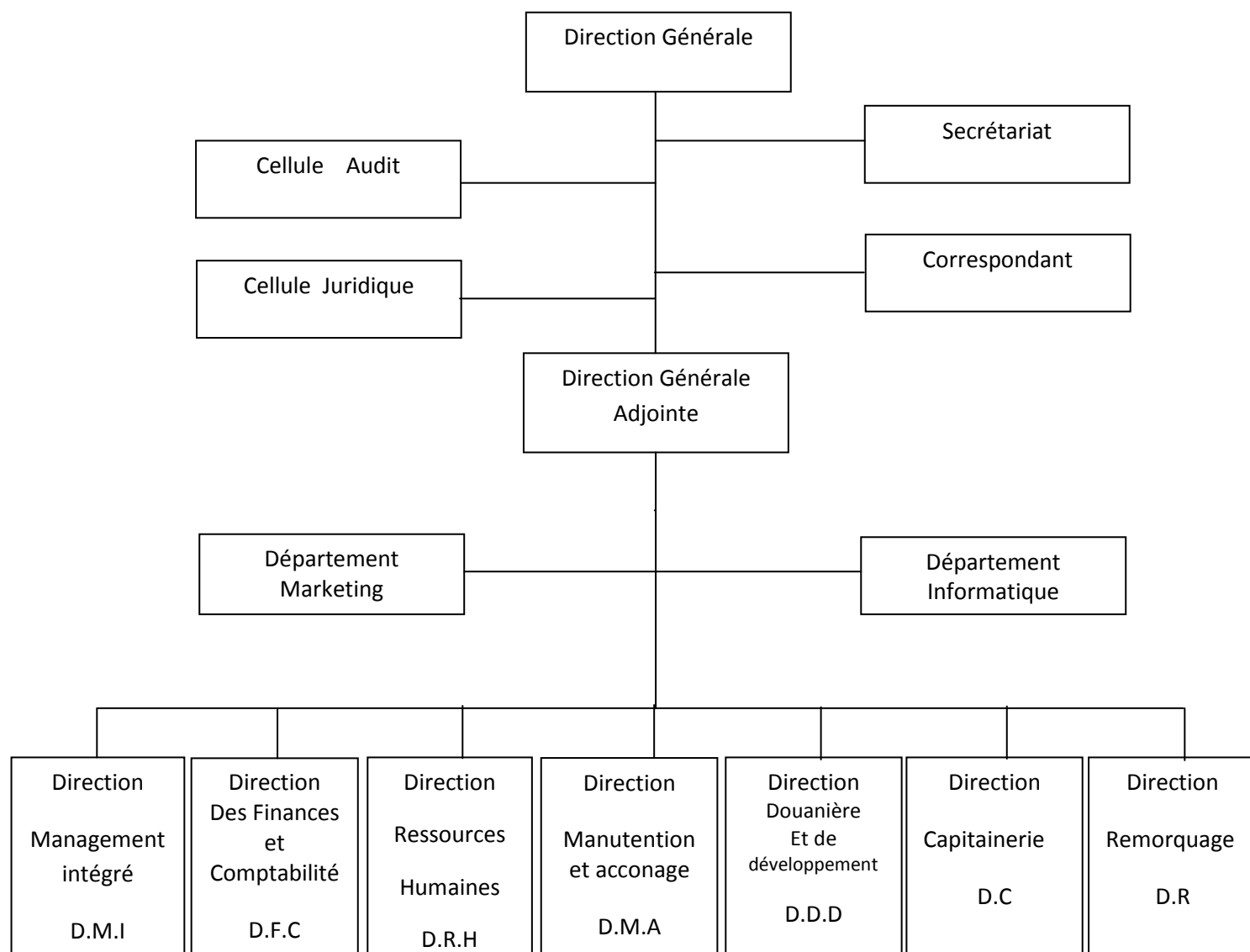
D'autres prestations sont également fournies aux navires et aux clients telles que :

- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- Pesage des marchandises (ponts bascules).
- Location de remorqueurs ou vedettes (pour avitaillement des navires, transport de l'assistance médicale, assistance et sauvetage en haute mer).

III-1-3 Organisation de l'EPB

L'organisation de l'EPB se présente comme suit :

Figure n°05 : Le cadre organisationnel de l'entreprise portuaire de Bejaïa



Source : Document interne à l'EPB

a) Présentation des différentes structures de l'EPB

L'EPB est organisé selon des directions fonctionnelles et opérationnelles :

1. Directions opérationnelles

Il s'agit des structures qui prennent en charge les activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.

➤ **Direction Manutention et Acconage (DMA)**

Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants :

- **Manutention** : comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement de marchandises, ainsi que les opérations de mise et de reprise des marchandises sous hangar, sur terre plein et magasins.
- **Acconage** : manutention des marchandises à bord des navires

A pour tâches :

Pour les marchandises

- La réception des marchandises.
- Le transfert vers les aires d'entreposage des marchandises.
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre plein ou hangar.
- Marquage des lots de marchandises.
- Livraison aux clients.

Pour le service

- Rassembler toutes les informations relatives à l'évaluation du traitement des navires à quai et l'estimation de leur temps de sortie ainsi que la disponibilité des terres pleins, et hangars pour le stockage.
- Participer lors de la Conférence de Placement des Navires (CPN) aux décisions d'entrée des navires et recueillir les commandes des clients (équipes et engins) pour le traitement de leurs navires.

➤ **Direction Domaine et Développement (DDD)**

A pour tâches :

- Amodiation et location de terre pleins, hangar, bureaux, immeubles, installations et terrains à usage industriel ou commercial.
- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- Pesage des marchandises (pont bascule).
- Avitaillement des navires en eau potable.

➤ **Direction Capitainerie (DC)**

Elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires.

Elle assure également les fonctions suivantes :

- **Pilotage** : La mise à disposition d'un pilote pour assister ou guider le commandant du navire dans les manœuvres d'entrée, de sortie. Cette activité s'accompagne généralement de pilotes, de canots et de remorqueurs.
- **Amarrage** : L'amarrage consiste à attacher et fixer le navire à un quai une fois accosté pour le sécuriser. Cette opération se fait à l'aide d'un cordage spécifique du navire.
- **Accostage** : Le port met à la disposition de ces clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

➤ **Direction Remorquage (DR)**

Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs.

2. Directions fonctionnelles

Il s'agit des structures de soutien aux structures opérationnelles.

➤ **Direction Générale (DG)**

Elle est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

➤ **Direction du management intégré (DMI)**

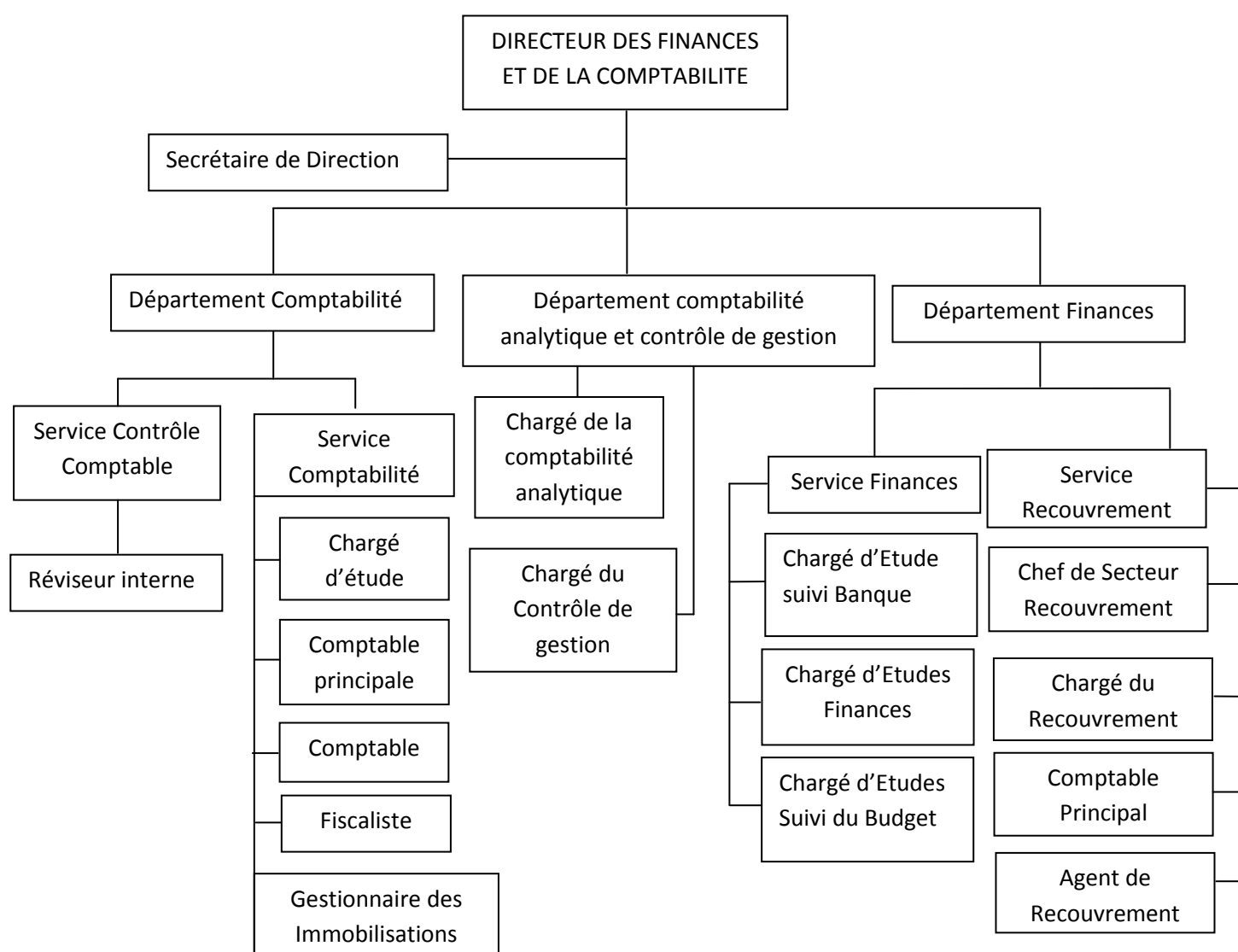
Elle est chargée de :

- La mise en œuvre, le maintien et l'amélioration continue du Système de Management Intégré (plans projets et indicateurs de mesure).

- L'animation et la coordination de toutes les activités des structures dans le domaine QHSE.
- La Contribution active à l'instauration et au développement d'une culture HSE au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire.
- La Contribution dans des actions de sensibilisation et de formation à la prévention des risques de pollution, à la protection de l'environnement, la santé des travailleurs et à l'intervention d'urgence.

➤ **Direction Finances et Comptabilité (DFC)**

Figure n°06 : Organigramme de la direction finance et comptabilité



La direction finances et comptabilité est organisée en trois départements :

- Département comptabilité analytique et contrôle de gestion ;
- Département Finance ;
- Département comptabilité générale.

Elle est chargée de :

- La tenue de la comptabilité.
- La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements).
- La tenue des inventaires.
- Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).

➤ **Direction Ressources Humaines (DRH)**

Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux. Elle assure les tâches suivantes :

- La mise en œuvre de la politique de rémunération, de recrutement et de la formation du personnel.
- La gestion des carrières du personnel (fichier).
- La gestion des moyens généraux (achats courants, parc automobile, assurances, ...et

III-1-4 Les infrastructures et équipements

➤ **Les infrastructures portuaires**

- Trois postes spécialisés peuvent recevoir des pétroliers, avec un tirant d'eau maximum de 12,8 m.
- 19 postes à quai d'un tirant d'eau maximum 11,50 pour les navires transporteurs de marchandises divers, d'essences de vrac liquides ou solides, de colis de conteneurs de passages, véhicules ou animaux vivant.
- Port de pêche abritant des chalutiers et des petits métiers.
- Mini port de plaisance.
- Dock flottant pour la réparation navale d'une capacité de 15000 tonnes.

➤ **Les principaux équipements**

- Des grues mobiles sur roues de 40 à 90 tonnes de capacité.
- Des grues de quais de 15 à 80 tonnes de capacité.

- Des pelles mécaniques utilisables dans les cales des céréaliers.
- Deux ponts-basculés pour camions et wagons, d'une capacité de 60 à 100 tonnes.
- Des bennes preneuses.
- Des chariots élévateurs à 2,5 à 28 tonnes de capacité de levage.
- Quatre steakers de 36 à 45 tonnes pour le traitement des conteneurs.
- Quatre tracteurs RoRo et remorques.
- Equipement de lutte anti-pollution (barrage anti-pollution d'une largeur de 900m, dispersant marin, laboratoire spécialisé.....etc.).
- Pompes à grains (250 tonnes/heure).

Section 2 : La réalisation d'une mission d'audit externe

Dans cette section, nous allons essayer de présenter le déroulement de la mission d'audit que nous avons effectué au sein de l'EPB. Dans un premier lieu, nous allons procéder à la prise de connaissance de l'environnement général de l'entité, apprécier son contrôle interne, par la suite examiner ses comptes selon une démarche analytique, afin d'identifier les domaines comportant des risques significatifs qui vont faire objet d'une vérification particulière et minutieuse, les erreurs et omissions relevées vont être comparées à un seuil préalablement déterminé. Ce n'est qu'après avoir achevé toutes ces étapes que nous allons pouvoir porter une opinion sur la sincérité et la régularité des informations contenues dans les états financiers.

III-2-1 Prise de connaissance de l'activité et de l'entité auditée

La première étape de la mission est celle de la familiarisation. Commencer directement par le terrain (sondages, vérifications, rapprochements,...etc.) mettrait en péril la mission d'audit. Sans une vision d'ensemble préalable, l'auditeur risque d'omettre des pans entiers de l'activité objet d'audit. Rien n'est plus préjudiciable que de se rendre compte à la fin de la mission, qu'on a oublié de vérifier tel cycle ou de sonder telle population. Ainsi, la préparation de la mission ne saurait commencer sans une prise de connaissance de l'objet de l'audit, ne serait-ce que pour organiser et planifier la mission.

Notre prise de connaissance répond aux objectifs suivants :

- Planifier et organiser la mission ;
- Avoir une vision d'ensemble des contrôles mis en place ;
- Identifier les objectifs spécifiques de la mission ;

- Identifier les risques majeurs auxquels est confrontée l'EPB;
- Définir les procédures de contrôle interne que l'on devrait trouver ;
- Lister les questions essentielles à poser (et à se poser).

Nous avons articulé notre étape de familiarisation autour de l'organisation de la direction des finances et comptabilité.

Il s'agit de l'organisation des hommes, l'organigramme, l'ordre séquentiel des tâches, la circulation de l'information, la répartition des fonctions, les objectifs de l'activité, les points faibles, les points forts et les éléments chiffrés (effectifs, chiffre d'affaires, nombre de dossiers traités,...etc.).

➤ **Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC) du système de contrôle interne**

Le Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC) que nous avons effectué consiste en une liste de questions à poser et à se poser, celles-ci sont jugées importantes pour une bonne compréhension des domaines audités (entité et activité). Pour y répondre nous avons utilisé les outils appropriés, ce dans le cadre du possible (entrevue, documentation, observation, entretien, interview ...etc.).

Notre QPC s'articule autour des deux points essentiels suivants :

- **Connaissance de l'organisation de L'EPB** : organisation des différents services, organigramme, relations de pouvoir, relations fonctionnelles et hiérarchiques. (Voir l'organigramme de l'EPB et l'organigramme de la direction des finances et comptabilités).
- **Connaissance du fonctionnement de L'EPB** : méthodes et procédures de travail des services, rôle et attribution des tâches, les dispositifs de contrôles internes que l'on devrait trouver.

Au cours de cette étape de familiarisation nous avons procédé à un questionnaire de prise de connaissance de l'environnement général de l'EPB.

➤ **Questionnaire de prise de connaissance de l'environnement général de l'entreprise**

Tableau n°03 : Questionnaire de prise de connaissance

Questions	Oui	Non	Observation
1) Existe-t-il un organigramme de l'EPB en général et du département finances en particulier ?	X X		
2) Les liens hiérarchiques sont-ils connus de tous ?			
3) Existe-t-il une définition des fonctions et attributions des services ?	X X		
4) La délégation des pouvoirs est-elle définie ?	X		
5) Si oui, est-elle claire, précise et exhaustive ?	X		
6) La séparation des tâches est elle assurée ?			
7) Existe-t-il un système comptable propre à l'EPB ?	X		
8) Existe-t-il un service d'audit interne au sein de l'EPB ?	X		
9) L'EPB a-t-elle changé de statut durant les trois dernières années ?		X	Il existe une cellule d'audit au sein de l'entreprise

III-2-2 L'appréciation du système de contrôle interne de l'EPB

Après prise de connaissance de l'environnement de l'EPB, nous allons pouvoir faire un questionnaire pour apprécier le contrôle interne.

82

Système comptable et informatique 1. La comptabilité paraît-elle bien tenue ? 2. Est-elle à jour ? 3. Le personnel comptable a-t-il une formation appropriée ? 4. Y a-t-il une comparaison régulière entre le budget et les réalisations ? 5. La société utilise-t-elle les services d'un expert comptable ? 6. La direction a-t-elle la maîtrise de la fonction informatique ? 7. Les procédures de traitement informatiques ont-elles été posées par le passé des problèmes significatifs ? 8. Les logiciels utilisés pour le traitement de l'information comptable et financière manquent-ils a priori de fiabilité ?	X X X X X X X	X X	Si le montant est inférieur aux prévisions il est accepté dans le cas contraire il sera rejeté sauf décision de direction générale. BIG informatique ERP qui permet une interconnexion entre les services.
--	--	---	--

➤ **Forces du système de contrôle interne**

En matière de gestion comptable :

- la tenue régulière de la comptabilité ;
- l'EPB dispose d'un logiciel BIG informatique, qui permet une interconnexion entre les services ;
- existence d'un manuel de procédures permettant plus d'organisation ;
- comparaison entre budget et réalisation ;

- personnel comptable ayant suivi des formations appropriées ;
- disposition d'un fond documentaire riche et accessible au personnel.

➤ **Faiblesse du système de contrôle interne**

- le personnel ne prend pas souvent ses congés annuels, absence de rotation et dépendance du personnel ;
- Non séparation des taches ;

➤ **Recommandations**

- L'EPB** doit définir les tâches attribuées aux différents services par des procédures écrites pour responsabiliser le personnel et permettre une bonne séparation des taches ;
- Le personnel doit prendre ses congés annuellement, selon la loi 90/11 du 21/04/1990 modifiée et complétée relative aux relations de travail, et **l'article 39** : « tout travailleur a droit à un congé annuel rémunéré par l'employeur, tout renonciation par le travailleur à tout ou une partie de son congé est nulle et de nul effet ».

Nous allons procéder à l'évaluation des fonctions significatives immobilisations, stocks et trésorerie

Tableau n°05 : Analyse et évaluation des immobilisations

Questions	Oui	Non	Observation
1) Les procédures mises en place à l'intérieur de L'entreprise, permettent-elles au service comptable de s'informer sur • Toutes les acquisitions et création ? • Toutes les cessions ? • Toute destruction ? Quelles sont ces procédures ?	X X X		Avant même l'entrée en exploitation l'envoi du dossier comptable à la DFC .PV de réforme Fiche signalétique
2) Les mouvements des immobilisations font-ils l'objet de bons internes ?	X		
3) Toutes les immobilisations sont-elles identifiées			Fiche signalétique (date d'acquisition durée de

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

par :			vie) plan d'amortissement fiche technique
• Description ?	X		
• Numéro d'identification ?	X		Numéro d'inventaire
4) Existent-ils des documents donnant le détail des immobilisations et les bases d'amortissements ?	X		
Si oui, quels sont ces documents ?			Fiche signalétique et fiche technique
5) La dotation annuelle aux amortissements est-elle :			
• Rapprochée du fichier ?	X		
• Vérifiée globalement (durée, taux, mode d'amortissement) ?	X		
• Comparée à celle de l'année précédente ?	X		
6) Les pièces justificatives des immobilisations sont-elles constituées par :			
• Facture ?	X		Acte de propriété Pour les terrains, carte grise pour véhicule
• Un acte de propriété ?	X		
7) Le montant de chaque compte d'immobilisation est-il :			
• Confirmé par un état donnant la liste des biens possédés ?	X		
• Accompagné par des pièces justificatives ?	X		Fichier des immobilisations Inventaire annuel
8) Le fichier des immobilisations est-il régulièrement rapproché des existants physiques ?	X	X	
9) Quel est le seuil prononcé pour l'acquisition des immobilisations ?			
10) Y a-t-il une procédure pour la cession ou la mise en rebut des immobilisations ?	X		

11) Les immobilisations sont –elles assurées ? 12) La comptabilisation des immobilisations est elle à jour ? 13) Existe-il des études avant l'acquisition des immobilisations ?	X X X	Pas de seuil Après inventaire des états, des commissaires de réforme et selon les résultats des experts qui vont porter un jugement sur la rentabilité des immobilisations prévision budgétaire préétablie. après expression du besoin par la direction opérationnel qui doit convaincre la DG, celle –ci doit le valider
--	---	--

➤ **Forces du système de contrôle interne concernant les postes d'immobilisations**

- existences des études avant acquisition d'immobilisation ;
- la fiabilité des procédures mises en place pour le suivi des immobilisations.

➤ **Faiblesses du système de contrôle interne concernant les mobilisations**

- la lenteur de l'acquisition des immobilisations causée la politique de l'entreprise ;
- Le non respect de la durée de vie des immobilisations ;
- La non prononciation d'un seuil maximum pour l'acquisition.

➤ **Recommandations**

- Déterminer un seuil pour l'acquisition des immobilisations afin d'éviter leur financement via des concours bancaires ;
- Pour garantir un meilleur rendement, **L'EPB** doit respecter la durée économique des immobilisations et faire recours à leur évaluation par des experts en la matière.

Tableau n°06 : Analyse et évaluation des stocks

Questions	Oui	Non	Observation
1) Les principales procédures recommandées pour le contrôle des stocks sont-elles fiables ?	X		Manuel de procédures mode opératoire dans le but de bien gérer les stocks
2) Les mouvements de stocks sont-ils constatés systématiquement par les documents appropriés ?	X		
3) Les conditions de stockage permettent-elles d'éviter : • Les détériorations ? • L'accès à des personnes non autorisées ?	X X		Bons d'entrée, bons de sortie
4) Les quantités sorties des stocks font-elles l'objet d'autorisations appropriées ?	X		
5) Un système d'inventaire permanent permet –t-il un suivi : • Quantitatif ? • En valeur ?	X X		
6) Des inventaires physiques périodiques sont-ils effectués et rapprochés de l'inventaire permanent ?	X		
7) Les écarts éventuels sont-ils : • Expliqués ? • Enregistrés sur les fiches de stocks ?	X X		inventaires mensuels Support justificatif
8) Le responsable des stocks est-il une autre personne que le comptable ?	X		Le magasinier

➤ **Forces du système de contrôle interne des postes de stocks**

- Existence d'un manuel de procédures pour le suivie des stocks (mode opératoire) ;
- Un inventaire permanant et régulier, permet le rapprochement et le suivi de ce qui est comptabilisé par rapport aux stocks physiques.

➤ **Faiblesses du système de contrôle interne des postes de stock**

- Existence un stock mort.
- Politique d'approvisionnement.

➤ **Recommandations**

- Pour éviter les coûts de stockage supplémentaires, L'EPB doit faire des prévisions concernant la quantité et la qualité des pièces de rechange dont elle aura besoin.

Tableau n° 07 : Analyse et évaluation de la trésorerie

Questions	Oui	Non	Observation
1) Les règlements sont-ils fait par : • Chèque ? • Virement bancaire ? • Caisse ?	X X X		Selon que le montant soit important ou pas
2) L'ouverture des comptes bancaires est-elle à autorisation : • De la direction ? • Du conseil d'administration ?	X		
3) Les comptes bancaires sont-ils rapprochés périodiquement par des personnes indépendantes des encaissements et décaissements ?		X	Rapprochement mensuel Effectué par le service finance
4) Les signataires des chèques ont-ils l'accès à la préparation et à l'enregistrement des chèques ?			DFC prépare le chèque qui porte sa signature et celle du DG
5) Les chèques payés sont-ils examinés pour vérifier que : • Les signatures sont autorisées ? • Le nom du bénéficiaire et du montant n'ont pas été modifiés ? • Les montants et les dates de dépôts quotidiens indiqués sur le brouillard de	X X		

banque sont confrontés avec le journal de recette ?	X		
6) Avant de confirmer un règlement, le trésorier s'assure t-il :			
• Que les pièces justificatives présentées sont autorisées ?	X		
• De l'identité du bénéficiaire ?	X		
• De présenter un reçu au bénéficiaire pour le signer ?	X		Réelles et justifiées
7) les dépenses et les recettes sont-elles :			
• Enregistrées sur des pièces de caisses standards et pré-numérotés ?	X		
• Enregistrées au fur et à mesure dans le journal de caisse ?	X		
8) Les espèces en caisse sont-elles physiquement contrôlées et rapprochées du brouillard de caisse en fin de période ?	X		
9) La responsabilité de la caisse est-elle du ressort d'une seule personne ?	X		

➤ **Les forces du système contrôle interne du poste trésorerie**

- La séparation des fonctions pour les opérations suivantes : la réception des chèques, La remise en banque et l'enregistrement comptable du recouvrement des créances.
- La réalisation des rapprochements bancaires au moins une fois à la fin de chaque mois.
- Existence des procédures de contrôles des comptes de caisse.
- Utilisation des pièces justificatives.

➤ **Les faiblesses du système contrôle interne du poste trésorerie**

- le rapprochement bancaire est réalisé par la personne chargée des finances.

➤ **Recommandation :**

- Pour assurer le contrôle de la trésorerie, le rapprochement devrait être fait par une personne autre que le chargé des finances.

➤ **Questionnaire d'évaluation des risques :**

Ayant procédé à une approche d'audit par les risques ce questionnaire est plus que nécessaire dans l'identification des zones de risque d'erreur et des domaines significatifs :

Tableau n°08 : Questionnaire d'identification des risques

Questions	Oui	Non	Observation
Risque inhérent au secteur d'activité - Existe-t-il des risques spécifiques aux produits ou aux prestations commercialisés par l'entreprise ? - Existe-t-il des risques ou réglementations spécifiques au marché sur lequel intervient l'entreprise ?	X	X	
Risque inhérent à l'environnement financier - La direction manque-t-elle d'intérêt pour la qualité de l'information comptable et financière ? - Les contrôles précédents ont-ils faits apparaître de nombreuses anomalies dans l'information comptable et financière ? - L'entreprise a-t-elle régulièrement recours à des changements de méthodes d'évaluation ? - Les relations de l'entreprise avec ses banques sont-elles difficiles ? - La structure de la dette à la clôture appelle-t-elle des remarques particulières ? - En cas de réponses positives, les montants de ces transactions ont-ils des justifications économiques ?	X	X	
Risque inhérent de l'environnement juridique - La direction est-elle suffisamment sensibilisée à la prise en compte des textes légaux et réglementaires ? - Avez-vous eu connaissance d'anomalies liées au non respect des délais de paiement ?	X	X	
Risque inhérent au cycle ventes/ client Le risque de clientèle crée-t-il des risques importants de non recouvrement ?		X	

Risque inhérent au cycle stocks - Le risque de coulage (gaspillage) est il significatif ? - Y a-t-il risque de sous activité ? - Y a-t-il eu des modifications significatives dans la méthode d'évaluation des stocks ? Risque inhérent au cycle immobilisations corporelles et incorporelles - Constate- on une variation importante des immobilisations corporelles depuis l'exercice précédent ? - Le livre d'investissement est il tenu par l'entreprise ? - Existe-t-il un seuil prononcé pour l'acquisition des investissements ? - Y a-t-il des signes d'obsolescence des équipements ? - L'entreprise a-t- elle recourt à la location ou au crédit-bail ? - Y a-t-il des frais de recherche ou et de développement immobilisés ? - Y a-t il eu modification significative dans la méthode de évaluation des immobilisations ? Les risques inhérents au cycle trésorerie/devise - La société est –elle en limite d'utilisation de ses concours bancaires à court terme (découvert...) ? Les risques liés au cycle immobilisations financières - Constate-t- on une variation importante des immobilisations financières ? Les risques inhérents aux cycles emprunt et dettes financières	X		Une augmentation de 69.55%par rapport à l'année précédente
		X	
		X	
		X	Un inventaire permanent est effectué
	X		
			Une augmentation de 25%
	X		
	X	X	
		X	
		X	
		X	

• Y a-t-il une variation importante des emprunts et dettes financières ?	X		
Les risques inhérents aux cycles fonds propres • Y a-t-il une variation importante des fonds propres ? • La société a perdu ou est près de perdre la moitié de ses capitaux propres ?		X	
Risque inhérents au cycle provisions • Y a-t-il des événements susceptibles de donner lieu à la constitution de provisions pour risque ? • Les auditeurs précédents ont-ils fait apparaître des problèmes de coupures ou de non prise en compte de provisions nécessaires ?	X		
Risques inhérents aux cycles impôts et taxes • L'entreprise a-t-elle connu des problèmes dans le cadre de contrôles fiscaux ?		X	
			Une variation négative de 13,53% ce qui signifie que l'entreprise est solvable. Des redressements fiscaux

Ce questionnaire nous a permis de constater les forces et les faiblesses du contrôle interne et d'identifier les zones de risques de l'actif immobilisé.

-le risque de non recouvrement ;

-le risque d'une perte de maîtrise de l'inventaire des immobilisations par conséquent de la justification des comptes d'immobilisation, (la non maîtrise de l'évaluation des immobilisations).

III-2-3 L'examen des comptes

Après avoir déterminé les forces et la faiblesse des systèmes de contrôles internes, nous allons procéder à l'examen des comptes suivant la méthode analytique dans le but est de s'assurer que les états financiers ont été établis conformément aux règles en vigueur et de manière sincère. Egalement pour s'assurer de la validité des imputations comptables pour chaque poste du bilan afin de porter une opinion sur la qualité de l'information fournie par les états financiers.

Les comptes de l'actif

L'actif est l'emploi des ressources que l'entreprise possède. Il désigne en outre l'utilisation des moyens mis à la disposition de l'entreprise. Ces éléments sont classés par ordre de liquidité croissante.

➤ Actif non courant :

Il englobe les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

Tableau n°09 : Présentation des actifs des exercices (2011-2012)

Libellé	Brut 2012	Brut 2011	Ecart brut	%
Ecart d'acquisitions				
Immobilisations incorporelles	3 027 932,00	2 347 932,00	680 000,00	28,96
Immobilisations corporelles	7 122 510 245,46	5 500 736 240,40	1 621 774 005,06	29,48
Terrains	69 440 800,00	69 440 800,00	0,00	0,00
Bâtiments	817 868 279,70	782 296 540,16	35 571 739,54	4,55
Autres immob corporelles	6 095 997 165,76	4 648 998 900,24	1 446 998 265,52	31,12
Immobilisations en concession	139 204 000,00		139 204 000,00	
Immobilisations en cours	194 130 935,11	1 178 712 454,81	-984 581 519,70	-83,53
Immobilisations financières	4 078 208 603,27	2 405 297 590,30	1 672 911 012,97	69,55
Titres mis en équivalence			0,00	
Autres participations et créanc rattachées	1 977 441 650,07	1 814 648 817,10	162 792 832,97	8,97
Autres titres immobilisés	2 100 000 000,00	590 000 000,00	1 510 000 000,00	255,93
Prêt et autres actifs financiers non courant	766 953,20	648 773,20	118 180,00	18,22
Impôts différés actifs	164 155 077,29	123 042 423,73	41 112 653,56	33,41
TOTAL ACTIF NON COURANT	11 562 032 793,13	9 210 136 641,24	2 351 896 151,89	25,54

Source : tableau élaboré par nos soins sur la base des documents internes à l'entreprise

Commentaire

L'actif non courant représente un montant brut de : 11 562 032 793,13 DA au 31/12/2012, soit 77,34 % du total brut du bilan.

Compte tenue des vérifications effectuées, l'actif non courant affiche une progression en terme de valeur brute de : 2 351 896 151,89 DA. Soit une augmentation de 25.54%. Cette augmentation s'explique par :

Pour les immobilisations incorporelles l'augmentation s'élève à 680 000,00 DA soit une variation de : 28.96%. Cette dernière est due à l'installation d'un nouveau logiciel conforme aux normes pour la direction commerciale et la mise à jour des autres logiciels servant aux autres structures.

Le nouveau logiciel doit être configuré et paramétré suivant le système comptable financier, nous recommandons à la société de doter le personnel concernés des formations adéquates.

Concernant les immobilisations corporelles

Des acquisitions pour un montant de 1 658 685 319,17 DA qui consistent en : les constructions, ouvrages, réseaux, installation techniques et matériel, matériel de transport, équipements de bureau et informatique et de communication, mais aussi des sociaux équipements et terrains en concession. En contre partie les cessions qui s'élèvent à une valeur minime de 36 911 314,11 DA. Ce qui traduit un état de réinvestissement.

Quant aux immobilisations financières, l'augmentation de 69.55 % est due au fait que le poste participation ait augmenté durant l'exercice 2012 de 169 000 000,00 DA représentant les nouveaux apports au capital de S.I.H

De même pour les dépôts à terme, qui ont augmenté de 1 510 000 000,00 DA.

➤ L'actif courant :

Il englobe les emplois les plus liquides, que l'entreprise s'attend à réaliser, vendre ou consommer, dans le cadre d'exploitation normale, il est constitué de trois rubriques à savoir stocks et encours, les créances et emplois assimilés et les disponibilités et assimilés.

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

Tableau n°10 : Présentation des actifs courants des exercices (2011/2012)

Libellé	Brut 2012	Brut 2011	Ecart	%
ACTIF COURANT				
Stock et encours	122 840 623,45	87 640 465,83	35 200 157,62	40,16
créance et emplois assimilés	765 986 943,25	541 889 288,21	224 097 655,04	41,35
client	498 190 989,48	433 230 539,15	64 960 450,33	14,99
autre débiteurs	236 005 196,81	53 775 709,28	182 229 487,53	338,87
impôts et assimilés	31 790 756,96	48 842 491,86	-17 051 734,90	-34,91
autre créances et emplois assimilés		6 040 547,92	-6 040 547,92	-100,00
Disponibilités et assimilés	2 499 334 021,25	2 663 546 941,02	-164 212 919,77	-6,17
placement et autre actif financier courant	7 896 320,00	9 106 240,00	-1 209 920,00	-13,29
trésorerie	2 491 437 701,25	2 654 440 701,02	-163 002 999,77	-6,14
TOTAL ACTIF COURANT	3 388 161 587,95	3 293 076 695,06	95 084 892,89	75,35

Source : tableau élaboré par nos soins sur la base des documents internes à l'entreprise.

- Les stocks et encours

Tableau n°11 : Représentation des stocks et fournitures des exercices (2011/2012)

COMPTE	Libellé	Brut 2012	Brut 2011	Variation	Var %
3220	Matériaux de construction	5 982,92		5 982,92	
3221	Combustibles carburant et lubri	6 577 334,12	4 468 617,77	2 108 716,35	47,19
3222	Produits d'entretien	217 218,57	394 548,77	-177 330,20	-44,95
3223	Fournitures d'atelier	264 660,27	159 581,88	105 078,39	65,85
3224	Petit outillage	49 791,46	67 129,46	-17 338,00	-25,83
3225	Pièces de rechange et pneumat	113 476 737,10	80 936 251,81	32 540 485,29	40,21
3226	Fournitures de bureaux	346 111,09	276 902,45	69 208,64	24,99
3227	Fourniture informatique	627 228,29	618 689,27	8 539,02	1,38
3229	Matières et fournitures diverse	1 106 350,02	609 122,36	497 227,66	81,63
	Totaux	122 671 413,80	87 530 843,77	35 140 570,03	40,15
37	Stock à l'extérieur	169 209,65	109 621,46	59 588,19	54,36
	Total général	122 840 623,45	87 640 465,23	35 200 158,22	40,16

Source : tableau élaboré par nos soins sur la base des documents internes à l'entreprise

Commentaires

L'inventaire physique est réalisé par deux équipes de comptages distinctes, avec la présence d'un auditeur désigné par le responsable de la cellule Audit cette opération est jugée acceptable.

Les rubriques stocks et encours représente 3.62 % du total des actifs courants.

Après analyse des mouvements des stocks, nous avons pu élaborer le tableau ci-dessus à partir duquel nous avons pu constater que :

Le total des stocks s'élève à 122 840 623.45 DA contre 87 640 465.23 DA pour l'exercice 2011,

Cette augmentation s'explique par l'entrée en stocks des matières et fournitures d'une valeur de 215 188 112.37 DA, d'une autre part, des consommations d'une valeur de 180 047 542.34 DA

Soit une hausse de 40%, en raison de la hausse des stocks des pièces de rechange naval (arrêts technique du remorqueur CAP CARBON).

- Créances et emplois assimilés

Les créances et emplois assimilés représente 22,60 % du montant global des actifs non courants.

Ces dernières ont connues une variation positive de 224 097 655,04 DA, soit une augmentation de 41,35% par rapport à 2011, ce qui démontre que l'entreprise a eu du mal dans le recouvrement de ses créances, ce qui justifie la constitution d'une provision pour perte de valeur en fonction du risque de non recouvrement.

La constitution de cette provision ne doit pas empêcher l'entreprise de suivre toutes les voies de recouvrement de ses créances d'autant plus qu'elle dispose d'un service recouvrement.

Le compte autre débiteur a marqué une augmentation de 182 229 487 ,53 DA soit une augmentation de 338,87% par rapport à 2011.

Le compte impôt et assimilés a connu une variation négative de 17 051 734,90 DA soit une baisse de 34,91% par rapport à 2011.

Le compte Autres créances et emplois assimilés a subi une variation négative de 6 040 547,92 DA ce qui représente une baisse de 100% par rapport à 2011.

Le compte disponibilité et assimilés a connu une variation négative d'un montant qui s'élève à 164 212 919,77DA, soit une baisse de 6,17% par rapport à 2011.

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

Le compte placement et autre actifs financiers courants a connu une variation négative de 1 209 920,00DA, soit une baisse de 13,29% par rapport à 2011.

Le compte trésorerie a connu une variation négative de 163 002 999,77 DA, soit une baisse de 6,14% par rapport à 2011.

Passif du bilan

Le passif englobe l'ensemble des ressources que l'entreprise a utilisé pour financer l'ensemble de ses actifs, il contient les postes suivants :

- les capitaux propres ;
- Le passif non courant ;
- Le passif courant.

Tableau n°12 : Présentation des capitaux propres des exercices (2011-2002)

libellé	2012	2011	Ecart	%
Capitaux propres				
capital émis	1 700 000 000,00	1 700 000 000,00	0,00	0,00
primes et réserves consolidées (1)	5 105 629 805,84	4 133 996 024,74	971 633 781,10	23,50
Résultat net(résultat net part du groupe)	1 908 089 985,75	1 400 075 991,25	508 013 994,50	36,28
Total capitaux propres	8 713 719 791,59	7 234 072 015,99	1 479 647 775,60	20,45
passif non courant			0,00	
Emprunts et dettes financières	679 840 710,51	786 191 343,97	-106 350 633,46	-13,53
provisions et produits constatés d'avance	927 418 124,05	537 614 309,21	389 803 814,84	72,51
Total passif non courant	1 607 258 834,56	1 323 805 653,18	283 453 181,38	21,41
passif courant			0,00	
Fournisseurs et comptes rattachés	155 375 323,48	210 423 592,59	-55 048 269,11	-26,16
Impôts	216 749 845,22	153 283 842,71	63 466 002,51	41,40
Autres dettes courantes	509 902 876,01	186 886 278,96	323 016 597,05	172,84
Total passif courant	882 028 044,71	550 593 714,26	331 434 330,45	60,20
Total	11 203 006 670,86	9 108 471 383,43	2 094 535 287,43	23,00

Source : Elaboré par nos soins sur la base des documents internes à l'entreprise

Commentaires

Le passif a augmenté globalement de 2 094 535 287,43 DA, soit une variation positive de 23,00% par rapport à 2011.

Ceci est du à :

- **Les capitaux propres**

La variation positive des capitaux propres de 20,45%, par rapport à 2011.

Le compte primes et réserves consolidées a connu une variation positive de 971 633 781,10 DA, soit une augmentation de 23,50% par rapport à 2011.

Le compte résultat net (résultat net par groupe) a connu une variation positive de 508 013 994,50DA, soit une augmentation de 36,28 % par rapport à 2011.

- **Les passifs non courants**

La variation positive des passifs non courant de 283 453 181,38DA, soit une augmentation de 21,41%, par rapport à 2011.

Le compte emprunts et dettes financières a subi une variation négative de 106 350 633,46 DA, soit une baisse de 13,53%.

Le compte provision et produit constaté d'avance a connu une variation de 389 803 814,84DA, soit une variation de 72 ,51%.par rapport à 2011.

- **Les passifs courant**

La variation positive des passifs courant de 331 434 330,45 DA, soit une variation de 60,20% qui s'explique d'une part, par l'augmentation des impôts d'une valeur de 63 466 002,51 DA et d'autre part par l'augmentation des autres dettes courantes d'une valeur de 323 016 597,05 DA.

La trésorerie du passif, est nulle ce qui signifie que l'entreprise n'est pas en limite d'utilisation de ses concours bancaires, et qu'elle est en position confortable.

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

Tableau n°13 : Tableau de variation des comptes résultat des exercices (2011-2012)

Libellé	2012	2011	Variation	var %
Chiffre d'affaires	4 448 874 223,27	3 564 959 046,35	883 915 176,92	24,79
Variation stock produit finis et en cours			0,00	
Production immobilisée			0,00	
Subvention d'exploitation			0,00	
I.Production de l'exercice	4 448 874 223,27	3 564 959 046,35	883 915 176,92	24,79
Achats consommés	-125 408 142,25	-152 500 266,49	27 092 124,24	-17,77
Services extérieurs et autre consommés	-200 462 164,61	-177 784 472,04	-22 677 692,57	12,76
II.Consommation de l'exercice	-325 870 306,86	-330 284 738,53	4 414 431,67	-1,34
III.valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	4 123 003 916,41	3 234 674 307,82	888 329 608,59	27,46
Charges de personnel	-1 641 392 000,10	-1 189 253 084,31	-452 138 915,79	38,02
Impôt,taxes et versement assimilés	-112 347 970,59	-77 066 014,01	-35 281 956,58	45,78
IV.Excedent brut d'exploitation	2 369 263 945,72	1 968 355 209,50	400 908 736,22	20,37
Autre produits opérationnel	59 075 065,14	42 457 103,94	16 617 961,20	39,14
Autre charges opérationnelles	-23 081 444,35	-55 241 798,34	32 160 353,99	-5,34
Dotations aux amort,prov et pertes de	-640 091 092,75	-602 180 473,30	-37 910 619,45	6,30
Reprise sur pertes de valeur provision	180 241 221,94	171 981 782,50	8 259 439,44	4,80
V.Resultat opérationnel	1 945 407 695,70	1 525 371 824,30	420 035 871,40	27,54
Produit financier	451 297 781,47	281 126 228,84	170 171 552,63	60,53
Charges financière	-10 698 245,63	-21 461 483,48	10 763 237,85	-50,15
VI.Resultat financier	440 599 535,84	259 664 745,36	180 934 790,48	69,68
VII.Resultat ordinaire avant impôt (V+VI)	2 386 007 231,54	1 785 036 569,66	600 970 661,88	33,67
Impôts exigibles sur resultat ordinaire	-519 029 899,35	-437 675 514,00	-81 354 385,35	18,59
Impôts différé(variation)sur résultat	41 112 653,56	52 714 935,59	-11 602 282,03	-22,01
Total des produits des activités ordinaires	5 139 488 291,82	4 060 524 161,63	1 078 964 130,19	26,57
Total des charges des activités ordinaires	-3 231 398 306,07	-2 660 448 170,38	-570 950 135,69	21,46
VIII.Resultat net des activités ordinaires	1 908 089 985,75	1 400 075 991,25	508 013 994,50	36,28
Elément extraordinaire(produit)à préciser				
Elément extraordinaire(charges)à préciser				
IX.Resultat extraordinaire			0,00	
X.Resultat net de l'exercice	1 908 089 985,75	1 400 075 991,25	508 013 994,50	36,28
part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)				
XI.Resultat net de l'ensemble consolidé(1)				
dont part des minoritaires(1)				
part du groupe(1)				

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

Source : élaboré par nos soins

Commentaire

Le tableau ci-dessus traduit une situation financière assez confortable du fait que les rubriques ont enregistré les variations suivantes :

Le chiffre d'affaire a augmenté de 883 915 176,92 DA il croît de 24,79%.

La production de l'exercice a subi une augmentation de 883 915 176,92 DA, soit une variation de 24,79% par rapport à 2011 qui s'explique par l'augmentation du chiffre d'affaire.

L'entreprise a économisé une consommation sur les achats consommés de 27 092 124,24 DA, ce qui donne une valeur ajoutée de 888 329 608 ,59 DA. Celle-ci est en constante augmentation depuis 2010 ce qui traduit la très bonne intégration de l'entreprise dans son secteur.

L'augmentation plus rapide des frais de personnel 38,02% que celle de la valeur ajoutée 27,46% est un facteur négatif pour l'amélioration espérée de la croissance.

L'excédent brut d'exploitation a connu une augmentation de 400 908 736 ,22 DA, soit une variation positive de 20,37% qui s'explique par l'augmentation de la valeur ajoutée.

L'EBE est important pour sur la période 2011/2012 ce qui est le signe d'une exploitation intrinsèquement bonne.

Le résultat opérationnel a connu une variation de l'ordre de 420 035 871,40 DA soit une variation positive de 27,54 %.

Les frais financier sont relativement légers, signe de son indépendance vis-à-vis de ses créanciers .on remarque une baisse significative de 50,15%, ce qui permet l'amélioration du résultat financier.

Le résultat financier a augmenté de 180 934 790 ,48DA, soit une augmentation de 69,68% par rapport à 2011, cette dernière est due à l'augmentation des produits financiers d'un montant de 170 171 552,63 DA, soit une variation de 60 ,53% par rapport à 2011.

Le résultat ordinaire avant impôt a affiché une augmentation de 600 970 661,88 DA, soit une variation de 33 ,67%.

Le résultat net des activités ordinaires a marqué une variation positive de 508 013 994 ,14 DA représentant une variation de 36 ,28% par rapport à 2011.

Le résultat net des activités ordinaires a marqué une augmentation de l'ordre de 508 013 994 ,50 DA, soit une augmentation de 36 ,28%.

III-2-4 Identification des risques d'anomalies significatives

Dans cette étape, nous cherchons à identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Il ne s'agit pas là d'analyser les risques, il s'agit uniquement d'identifier les zones à risques de l'EPB. Cette identification est importante dans la mesure où elle conditionne la suite de notre travail.

Pour identifier les zones à risques significatifs, nous avons d'après les conclusions auxquelles nous sommes arrivées suite à l'appréciation du contrôle interne et l'élaboration d'un examen analytique des comptes, constaté une faiblesse du contrôle interne qui consiste en une évaluation pas assez fiables des immobilisations corporelles vu que cette dernière n'est pas faite par des techniciens experts en la matière. Par ailleurs l'examen analytique démontre que ces erreurs peuvent influencer l'exactitude des états financiers car les immobilisations corporelles représentent 47,64% du total du bilan.

Le tableau ci-dessous nous a permis d'identifier et de hiérarchiser les risques

- Tableau d'identification des risques, appelé également Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes (TFFA) :

Le tableau d'identification des risques se présente de façon générale de la manière suivante :

Tableau n° 14: tableau d'identification des risques.

Tâches	Objectifs	Risques significatifs	Évaluation du risque	Dispositif de contrôle interne	Constat Oui / Non
indiquer les tâches ou opérations élémentaires.	indiquer les objectifs assignés à chaque tâche.	indiquer les risques encourus si les objectifs ne sont pas réalisés.	indiquer l'appréciation sommaire des risques associés à chaque tâche (risque important, moyen ou faible).	indiquer le dispositif de contrôle interne que l'auditeur devrait trouver pour maîtriser les risques encourus.	indiquer si le dispositif de contrôle interne préconisé par l'auditeur existe ou non.

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

-Evaluation des immobilisations	Maitriser l'inventaire des immobilisations par conséquent la justification des montants portés dans chaque compte	-les états financiers ne reflètent pas l'image fidèle du patrimoine de l'entité	-vu la nature des immobilisations et l'importance des montants qu'elles valent le risque est supposé important	-avoir recours aux services d'expert pour évaluer les immobilisations de façon fiable et.	Oui, mais il n'est pas assez fiable.
La comptabilisation et l'évaluation des stocks	Maitriser la gestion des stocks	Stock inutile qui engendre plus de coûts stock mort (pièces de rechange)	-Vu la nature des stocks et leur valeur peu significative Le risque est supposé faible.	-études prévisionnel pour déterminer les quantités et les références des pièces dont elle aura besoin	Non

Source : Tableau effectué par nos soins

Après identification et évaluation des risques, nous nous sommes intéressées au contrôle direct et approfondi des comptes des immobilisations corporelles, vu la taille et la nature de l'activité de l'EPB, car il nous paraît répondre le mieux aux préoccupations des utilisateurs des états financiers, soucieux de garder la qualité de service et faire durer la performance de l'EPB en répondant à la demande du marché.

Notre objectif est d'éviter les risques suivant:

- Concernant le suivi des immobilisations

Un risque potentiel d'une perte de maîtrise de l'inventaire des immobilisations et par conséquent de la justification des comptes d'immobilisation.

Mesures usuelles : la procédure de contrôle interne permettant de couvrir le risque potentiel repose sur les procédures d'inventaire permanent des immobilisations appuyée par un inventaire physique périodique

Assertion d'audit concerné : un mauvais suivi administratif des immobilisations peut avoir une incidence sur l'évaluation des immobilisations, le mauvais état la détérioration ou l'obsolescence des immobilisations risque de ne pas être pris en compte sur le plan comptable.

- Concernant l'enregistrement des immobilisations

Risque potentiel d'anomalie relative à l'enregistrement des immobilisations peut se traduire par le risque de non enregistrement des factures perdus.

Mesure usuelle : la mise en œuvre de contrôle des imputations comptables.

Assertion d'audit comptable concerné : l'exhaustivité des immobilisations si des factures sont perdues ou ne sont pas reçues.

Ne jouissant pas de toutes les prérogatives, nous n'avons pas pu effectuer les contrôles suivants :

- L'exhaustivité des enregistrements ;
- La régularité des enregistrements ;
- L'existence des soldes ;
- L'évaluation des soldes.

III-2-5 Détermination et calcul du seuil de signification

Après nous être entretenues avec l'auditeur interne de l'EPB et sous les orientations des membres du bureau de commissariat au compte, nous nous sommes mis d'accord concernant la détermination d'un seuil de signification égal au taux de 0.5% du total du bilan.

➤ Calcul du seuil de signification selon la méthode TOP DOWN

Nous avons :

Le montant total du bilan s'élève à 14 950 194 381.08 DA

Le seuil de signification égal à un taux de 0.5% du total du bilan

Le seuil de signification = 14 950 194 381 ,08*0,5%

= **74 750 971,90 DA**

Ce seuil sera réparti proportionnellement à la taille de chaque poste.

Vu que les immobilisations corporelles représentent 47,64% du total du bilan

Le seuil de signification pour les immobilisations corporelles est de :

74 750 971,90 DA*47,64% = **35 611 363,01DA.**

Exemple

Prenons le cas suivant

Un remorqueur acquis le 01/01/2006 à une valeur de 15 000 000,00DA, amorti sur 20 ans,

Tableau n° 15 : Tableau relevant les erreurs d'évaluation

Libellé	brut 2012	amort	VNC	valeur vénale	Ecart
Remorqueur	10 500 000,00	750 000,00	9 750 000,00	11 000 000,00	1 250 000,00

Source : tableau élaboré par nos soins

Tableau n° 16 : Tableau relevant les erreurs d'enregistrement

Libellé	brut2012	amort	VNC
Equipement de bureau	600 000,00	200 000,00	400 000,00

Source : tableau élaboré par nos soins

Commentaire

Le Remorqueur : A l'issu d'une expertise faite le 10/12/2012, il en ressort une valeur vénale potentielle de 11 000 000,00DA générant un écart de **1250 000,00 DA**

Les équipements de bureau : le comptable a omis de comptabiliser une facture d'un montant qui s'élève à **600 000,00DA** relative à l'acquisition au 01/11/2012d'un matériel informatique.

Le montant total généré par l'erreur et l'omission qui s'élève à :

$$= 1250\ 000,00\ \text{DA} + 600\ 000,00\text{DA}$$

$$= \mathbf{1\ 850\ 000\ ,00\text{DA}}$$

Il est donc insignifiant par rapport à **35 611 363,01 DA** nous estimons donc qu'il n y a pas lieu de donner de réserves.

III-2-6 Rapport de fin de mission

➤ **La réunion de clôture :**

La réunion de clôture répond au souhait légitime des audités, d'être informés rapidement et les premiers, des résultats des vérifications effectuées et des conclusions de la mission. Elle réunit auditeurs et audités et répond au double objectif suivant : d'une part, permettre aux auditeurs d'exposer les anomalies relevées, les points forts constatés et les améliorations proposées. D'autre part, permettre aux audités de contester les analyses, de proposer des corrections et de poser des questions.

➤ **Rédaction du rapport final :**

Le Rapport d'audit communique, aux principaux responsables concernés (pour action) et à la direction (pour information), les conclusions de l'Audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès.

Opinion sur les comptes

A Monsieur le Président de l'Assemblée Générale
Ordinaire de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa

Monsieur,

Nous avons l'honneur de vous rendre compte ci après de l'exécution de la mission d'audit externe de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa pour l'exercice clos le 31/12/2012.

Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur l'information financière.

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles, ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les informations présentées dans les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives

Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après :

Notre appréciation du contrôle interne et nos travaux de vérifications des comptes nous ont permis l'identification et l'évaluation des risques, ce qui nous a conduits tout au long de notre mission à faire des remarques et observations .

Sous réserve des remarques formulées dans le présent rapport et leur incidence sur les comptes qui vous sont présentés, nous estimons que ceux-ci peuvent être considérés comme sincères et réguliers.

L'entreprise Portuaire de Bejaïa jouissant d'un patrimoine colossal , la mise en œuvre d'une approche d'audit par les risque nous a permis en un temps réduit malgré la résistance du personnel administratif à nous communiquer les données nécessaires pour l' accomplissement de notre mission tel qu'un professionnel jouissant de toutes les prérogatives Nous avons relevé suite à l'appréciation du contrôle interne mis en place ,quelques insuffisances auxquelles nous avons proposé des recommandations.

L'examen des comptes n'a révélé aucune anomalie significative, cela nous permet d'affirmer que les états financiers de l'entreprise ont été établis en toute régularité et sincérité.

Conclusion générale

Conclusion générale

Une démarche méthodologique et responsable oriente donc la mission d'audit comptable et financier, elle est mise en œuvre par des professionnels réputés.

Bien que sa finalité soit spécifique et destinée à vérifier la réalité et la sincérité des comptes d'une entreprise, au profit des actionnaires et autres tiers, il est mis en œuvre à travers des outils et méthodes de travail standards semblables à ceux utilisés dans d'autres formes d'audit.

Dans cette nouvelle approche, l'auditeur s'appuie sur des indicateurs financiers pour orienter sa mission en fonction de zone de risque identifiée. Il repose largement sur la notion plus générale de contrôle interne. L'objectif n'est pas de vérifier de façon minutieuse l'exhaustivité des opérations mais d'identifier les faiblesses du contrôle interne qui peuvent avoir une incidence sur les comptes afin de procéder à des travaux sélectifs de révision.

La réussite d'une mission d'audit comptable et financier est conditionnée par l'utilisation d'outils appropriés, d'une méthodologie permettant une approche par les risques, et surtout l'organisation et la planification préalable de la mission garantissant ainsi la pertinence des conclusions.

L'objet de notre étude consistait à cerner la notion de risque et à déterminer les différentes démarches pour l'identifier l'évaluer, afin de permettre la détection des zones de risque d'anomalies significatives qui seront sujettes à de plus amples investigations et contrôles, dans le but d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité des informations contenues dans les états financiers tout en réduisant le risque d'audit à un niveau minimum.

Au terme de notre étude, nous avons constaté la difficulté que rencontrent les professionnels celle-ci consiste en la rétention de l'information par le personnel de l'entreprise mais aussi insuffisance de temps pour pouvoir faire une mission exhaustive.

L'approche que nous avons essayé de mettre en œuvre, répond bien à ce souci d'efficacité et de rapidité vue la taille de cette entreprise et la quantité d'opération à auditer.

Nous avons pu à travers un questionnaire et un examen des comptes déceler quelques zones de risque significatif, lesquels, nous avons évalués de manière à exprimer une opinion, comme nous avons donné quelques recommandations concernant le contrôle interne de

l'entreprise portuaire de Bejaïa, nous avons aussi pu donner un exemple illustrant le calcul du seuil de signification.

Malgré les insuffisances détectées, concernant la non séparation des tâches, l'évaluation des immobilisations pas assez fiable, et des employés qui ne prennent pas de congés annuels, il est important de signaler que les données contenues dans les états financiers de l'EPB, sont élaborées en toute sincérité et régularité et qu'ils ne comportent aucune anomalie significative. L'examen du compte de résultat traduit sa bonne santé financière.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

AISSA AHMED Samy et BOUSSEBEL Fatiha, *pratique de l'audit interne dans une entreprise*, Institut Supérieur de gestion et de Planification,, 2011.

BURNER, J « *Audit Financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises* », Dunod, Paris, 1991.

COLLINS Lionel et VALLIN Gérard, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, Paris, 1992.

COLLINS Lionel, VALLIN Gérard, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, paris, 1999.

GRAND Bernard et VERDALLE Bernard, *Audit Comptable et Financier*, Economica, Paris, 1999,

HAMZAOUI Mohamed, *Audit, gestion des risques d'entreprise et et contrôle intene*, Pearson, France, 2008.

MERCIER Antoine et MERLE Philipe, *Audit et commissariat aux comptes*, FRANCIS LEFEBVRE, France.

OBERT Robert, MAIRESSE Marie pierre, *comptabilité et audit DSCG 4*, Dunod, 2007.

➤ Thèses et mémoires

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

➤ Textes de loi

La loi N°10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Code de commerce

➤ Dictionnaire

MAHE DE BOISLANDELLE Henri, *Dictionnaire de gestion*, Edition Economica, Paris, 1998,

➤ Articles et revues

HADJAL Mohemed Samir, « Le commissariat aux comptes » in *revue algérienne de comptabilité et d'audit*, N°3,1994.

➤ **Autres**

Rapport du commissaire aux comptes

Liste des tableaux

N°	Libellé	Page
01	Evolution historique de l'audit	09
02	Détermination des niveaux de risque	29
03	Questionnaire de prise de connaissance	81
04	Questionnaire d'appréciation du contrôle interne	82
05	Analyse et évaluation des immobilisations	84
06	Analyse et évaluation des stocks	87
07	Analyse et évaluation de la trésorerie	88
08	Questionnaire d'identification des risques	91
09	Présentation des actifs des exercices (2011-2012)	94
10	Présentation des actifs courants des exercices (2011/2012)	96
11	Représentation des stocks et fournitures des exercices (2011/2012)	96
12	Présentation des capitaux propres des exercices (2011-2002)	98
13	Tableau de variation des comptes résultat des exercices (2011-2012)	100
14	Tableau d'identification des risques.	102
15	Tableau relevant les erreurs d'évaluation	105
16	Tableau relevant les erreurs d'enregistrement	105

Liste des figures

N°	Libellé	page
01	La phase de prise de connaissance générale de l'entité	22
02	Aide à la démarche d'appréciation du caractère significatif des	31
03	Esxemple de mise en oeuvre du modèle de risque et de son caractère itératif	34
04	Esxemple de mise en oeuvre du modèle de risque et de son caractère itératif	36
05	Le cadre organisationnel de l'entreprise portuaire de Bejaïa	74
06	Organigramme de la direction finance et comptabilité	77

Liste des annexes

Annexe n°01 : Bilan actif arrêté le 31/12/2012

Annexe n°02 : Bilan passif arrêté le 31/12/2012

Annexe n°03 : Bilan actif arrêté le 31/12/2011

Annexe n°04 : Bilan passif arrêté le 31/12/2011

Annexe n°05 : Comptes de Résultat (par nature) arrêté le 31/12/2012

Annexe n°06 : Comptes de Résultat (par nature) arrêté le 31/12/2011

Annexe n°07 : Etat de variation de capitaux propres arrêté le 31/12/2012

Annexe n°08 : Etat de variation de capitaux propres arrêté le 31/12/2011

Annexe n°09 : Tableau des flux de trésorerie (méthode directe) arrêté le 31/12/2012

Annexe n°10 : Tableau des flux de trésorerie (méthode directe) arrêté le 31/12/2011

Annexe n°11 : Tableau des immobilisations corporelles (évolution) au 31/12/2012

Annexe n°12 : Tableau des immobilisations corporelles (évolution) au 31/12/2011

Annexe n°13 : Etat définitif des stocks arrêté le 31/12/2012

Annexe n°14 : Actif et passif courant et non courant (évolution) 2011/2012

Annexe n°15 : Bon de sortie (huile et carburant)

Annexe n°16 : Bon de commande

Annexes

Table des matières

Remerciement

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : Les éléments conceptuels et les fondements de l’audit.....	4
Section 1 : Généralités sur l’audit.....	4
I-1-1 Historique, définitions et évolution.....	4
I-1-1-1 Bref historique sur l’audit	4
I- 1- 1-2 Définitions de l’Audit	6
I-1-1-3 Évolution de l’audit.....	7
I-1-2 Typologie de l’audit et notions voisines.....	8
I-1- 2- 1 Typologie de l’Audit	8
I-1-2-2 Audit et notions voisines	10
I-1-2-3 Objectifs de l’audit comptable et financier	11
Section 2 : Les fondements de l’audit comptable et financier.....	13
I-2-1 Les normes d’Audit comptable et financier	13
I-2-1-1 les normes générales de l’audit.....	13
I-2-1-2 Les normes de travail.....	14
I-2-1-3 Les normes de rapport	15
I-2-2 La boîte à outils de l’auditeur	15
I-2-3 La démarche générale de l’audit	16
I-2-3-1 La prise de connaissance générale de l’entreprise	17
I-2-3-2 L’appréciation du contrôle interne.....	18
I-2-3-3 L’examen des comptes et états financiers.....	20
Section 3 :L’approche de l’audit par les risques.....	22
I-3-1 La notion du risque.....	22

I-3-1-1 Définition du risque.....	22
I-3-1-2 Typologie de risques.....	22
I-3-1-3 Seuil de signification ou seuil de matérialité.....	25
I-3-2 Modèle d'approche de l'audit par les risques.....	28
I-3-2-1 Identification comptable publiée des risques affectant l'élaboration de l'information financière et comptable.....	31
I-3-2-2 Les procédures de l'évaluation des risques.....	32

Chapitre II: Le commissariat aux comptes en Algérie

Section 1 : Généralités sur le commissariat aux comptes en Algérie.....35

II-1-1 Historique, définition du commissariat aux comptes en Algérie.....	35
II-1-1-1 Historique du commissariat aux comptes.....	35
II-1-1-2 Définition du commissaire aux comptes.....	38
II-1-2 Les raisons et l'organisation de la profession du commissariat aux comptes.....	38
II-1-2-1 Les raisons du commissariat aux comptes	38
II-1-2-2 L'organisation de la profession du commissaire aux comptes.....	39
II-1-3 Les caractéristiques de l'intervention du commissaire aux comptes.....	40
II-1-3-1 L'indépendance des commissaires aux comptes.....	40
II-1-3-2 Compétence et moralité	40
II-1-3-3 Permanence de la mission.....	41
II-1-3-4 Pouvoir d'investigation.....	41
II-1-3-5 Principe de non immixtion dans la gestion.....	42
II-1-3-6 Intervention personnelle et responsabilité.....	42

Section 2 : L’aspect légal et règlementaire du commissariat aux comptes.....	43
II-2-1 Les conditions et modalités de l’exercice de la profession du commissariat aux compte.....	43
II-2-1-1 Les conditions de l’exercice de la profession du commissariat aux comptes.....	43
II-2-1-2 Les modalités de l’exercice de la profession du commissaire aux comptes.....	44
II-2-2 La désignation, l’acceptation et rémunération du commissaire aux comptes.....	46
II-2-2-1 La désignation d’un commissaire aux comptes.....	46
II-2-2-2 Acceptation du mandat.....	47
II-2-2-3 Rémunération du commissaire aux comptes	48
II-2-3 Les missions et les prérogatives du commissaire aux comptes.....	48
II-2-3-1 Les missions du commissaire aux comptes.....	48
II-2-3-2 Les prérogatives du commissaire aux comptes	51
II-2-4 Les obligations et les responsabilités du commissaire aux comptes.....	52
II- 2-4-1 Les obligations du commissaire aux comptes.....	52
II-2-4-2 Les responsabilités du commissaire aux compte.....	55
II-2-5 Incompatibilités et interdictions liés à la profession du commissariat aux comptes....	57
II-2-5-1 Les incompatibilités liées à la profession du commissariat aux comptes.....	57
II-2-5-2 Les interdictions liées à la profession du commissariat aux comtes	57
Section 3 : Le processus pratique du commissaire aux comptes.....	58
II-3-1Prise de connaissance générale de l’entité.....	60
II-3-2 L’examen et l’appréciation du contrôle interne	61
II-3-3 Contrôle des comptes.....	62

II-3-4 La rédaction du rapport.....	6
-------------------------------------	---

Chapitre III : Conduite d'une mission d'audit comptable et financier suivant l'approche par les risques

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....63

III-1-1 Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa.....	63
---	----

III-1-2 Les missions et activités de l'entreprise portuaire de Bejaïa.....	66
--	----

III-1-3 Organisation de l'EPB.....	68
------------------------------------	----

III-1-4 Les infrastructures et équipements	72
--	----

Section 2 : La réalisation d'une mission d'audit externe.....73

III-2-1 Prise de connaissance de l'activité et de l'entité auditée.....	73
---	----

III-2-2 L'appréciation du système de contrôle interne de l'EPB	75
--	----

III-2-3 L'examen des comptes.....	87
-----------------------------------	----

III-2-4 Identification des risques d'anomalies significatives.....	95
--	----

III-2-5 Détermination et calcul du seuil de signification.....	97
--	----

III-2-6 Rapport de fin de mission	99
---	----

Conclusion générale.....102

Bibliographie

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des annexes

Annexe

Table des matières

Résumé

Résumé

L'audit comptable et financier s'est longtemps limité à un contrôle direct des comptes. Dans notre étude nous avons essayé d'aborder les nouvelles perspectives s'offrant aux professionnels, leur permettant de suivre le développement des méthodes comptables et les mutations spectaculaires que connaissent les entreprises.

La réussite d'une mission d'audit comptable et financier est conditionnée par l'utilisation d'outils appropriés, d'une méthodologie permettant une approche par les risques, et surtout l'organisation et la planification préalable de la mission garantissant ainsi la pertinence des conclusions.

L'objectif de notre étude consistait à cerner la notion de risque et à déterminer les différentes démarches pour l'identifier l'évaluer, afin de permettre la détection des zones de risque d'anomalies significatives qui seront sujettes à de plus amples investigations et contrôles, dans le but d'émettre une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des informations contenues dans les états financiers tout en réduisant le risque d'audit à un niveau minimum.

Abstract

The financial and accounting auditing was for a long period limited to the direct accounts control, this traditional way is named "full audit". In Algeria, this profession is known statutory audit.

The success of auditing mission is related to the good planning ,adding for this, the auditor is obliged to use efficient way and new method in order to master the internal control, evaluate it and do an account's exam ,his main purpose is to give motivated opinion about sincerity of information presented in financial documents .

In our study, we tried to use the modern way of auditing based on risks in order to go with the progress of companies, costumer's demand and the pressure of external factors.

The object of our training in the Port of Bejaia is to apply this new way, master the risk determinate its factors, try to evaluate it and prepare a program in order to study the different matters .Finally, we give an objective opinion about financial accounts of the company.