

Université Abderrahmane MIRA- BEJAIA
Faculté des Sciences Economiques,
de Gestions et Commerciales
Département des sciences de gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion
Finance et comptabilité
Option : comptabilité, contrôle et Audit

Thème

***La pratique du commissariat aux comptes
en Algérie : cas des SARL FMG et NIDITA***

Préparé par :

- Melle AMROUCHE Ghania
- Mr AMROUCHE Mustapha
- Melle BOUAZIZ Fadila

Sous la direction de :
Mr YAHIAOUI .M

Devant le jury :

Président : Mr AOUDIA Lounis
Examineur : Mr DRIR Salah
Rapporteur : Mr YAHIAOUI Moussa

Juin 2013

Remerciements

Nous remercions le bon Dieu de nous avoir donnés le courage et la foi tout au long de notre travail.

Nous remercions notre encadreur Mr YAHIAOUI pour avoir accepté de nous encadrer, et pour ses orientations

Nos remerciements s'adresseront à l'ensemble du personnel des deux cabinet (cabinet de Mr MEBARKI et de Mr ALIANE) pour l'accueil et pour nous avoir facilités la réalisation de notre enquête.

Et à toutes les personnes ayant contribués de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

Merci

Dédicaces

*A nos chers parents,
nos chers frères et notre chère sœur,
qui nous ont soutenu tout au long de notre travail*

*A notre chère collègue Fadila
A nos chers amis (es) qui ont contribué
de près et de loin à la réussite de ce travail*

Mustapha, Ghania

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

*La mémoire de mon grand-père (Belkacem),
et ma très chère grande mère (Taklit)*

*A mes très chers parents qui ont énormément sacrifié pour mon bien
et mon bonheur, et m'ont indiqué le bon chemin de ma vie*

*A mes chers frères (Samir et sa femme Djamila,
Farid et sa femme Katia, Belkacem et Founes)*

*A mes chères sœurs (Dounia, Noria, Hacira,
Hassina et Fatima)*

A Fadila et ses petits enfants (Anis, Juba, Elias et Amina)

*A Wissam, Adam, Mohammed, Amine,
Inas, Imad et Rayan*

A mon oncle Rachid et sa femme Hassina et leur petite Mellissa

A mes oncles (Mohand, Ameziane, Brahim et Sadek)

A mes collègues Ghania et Mustapha

*A tous mes amis (es) en particulier Phabha, Delhia, kenza,
Nabila, kahina et djéjé, et à
la chère Daya*

*A tous ceux qui m'ont souhaité
la réussite*

A toute la famille Souaziz

Fadila

La liste des abréviations

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

C, COM, ART : Code de Commerce Article N°.

CAC : Commissaire aux Comptes.

CNAS : Caisse Nationale d'Assurance Sociale.

CNC : Conseil National de la comptabilité.

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

COB : Commission des Opérations de Bourse.

CPA : Crédit Populaire Algérien.

CRCC : Conseil Régionaux des Commissaires aux Comptes.

DOU : Direction des Œuvres Universitaires.

EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.

FEE : Fédération des Experts Comptables Européens.

FIFO : First in First out.

GIE : Groupement d'intérêt économique.

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board.

IAS : Les normes comptables internationales.

IASC : International Accounting Standards Committee.

IBS : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.

IFAC : International Federation of Automatic Control.

IFACI : Institut Français des Auditeurs Consultants Internes

IFRS : International Financial Reporting Standards = les normes internationales d'information financière.

IRG : Impôt sur le Revenu Global.

ISA : International Standard Auditing.

PCAOB : Public Company Oversight Board.

PME : Petite et Moyenne Entreprise.

PV : Procès-verbal.

RRR : Rabais, Remise, Ristourne.

SA : Société Anonyme.

SARL : Société à Responsabilité Limité.

SCF : Système Comptable Financier.

SEC : Securities and Exchange Commission.

SGA : Société Générale Algérienne.

SOA : Sarbane-Oxley Act.

SPA : Société Par Action.

TAP : Taxe sur l'Activité Professionnelle.

TCR : Tableau de Comptes de Résultat.

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée.

US GAAP12 : Generally Accepted Accounting Principles in United States.

USA : United state américaine.

Liste des tableaux et figures

Tableau N°01 : Evaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.....	53
Tableau N°02 : Calcul de certains ratios de gestion pour l'entreprise FMG.....	83
Tableau N°03 : Calcul de seuil de signification (FMG).....	84
Tableau N°04 : Les risques possibles d'audit (FMG).....	85
Tableau N°05 : La structure des stocks et encours (FMG).....	93
Tableau N°06 : Le résultat de l'inventaire des stocks (FMG).....	94
Tableau N°07 : Le tableau des créances et emplois assimilés (FMG).....	95
Tableau N°08 : La structure du passif courant (FMG).....	97
Tableau N°09 : Le tableau représentatif des agrégats de gestion (FMG).....	98
Tableau N°10 : Le tableau des cinq plus fortes rémunérations versées pour la SARL FMG.....	101
Tableau N°11 : Le résultat des cinq derniers exercices (FMG).....	102
Tableau N°12 : Calcul de certains ratios (NIDITA).....	105
Tableau N°13 : Calcul de seuil de signification (NIDITA).....	106
Tableau N°14 : Les risques possibles d'audit (NIDITA).....	106
Tableau N°15 : La structure de l'actif du bilan (NIDITA).....	108
Tableau N°16 : Les éléments de l'actif courant (NIDITA).....	110
Tableau N°17 : Le tableau de créances et emplois assimilés (NIDITA).....	111
Tableau N°18 : La représentation du solde de compte trésorerie (NIDITA).....	112
Tableau N°19 : La représentation du solde des autres dettes (NIDITA).....	115
Tableau N°20 : Les quatre derniers résultats de la SARL NIDITA.....	117
Tableau N°21 : Les cinq plus fortes rémunérations versées de l'entreprise NIDITA.....	119
Figure N°01 : Les étapes de l'approche classique.....	44
Figure N°02 : La démarche du commissaire aux comptes.....	64
Figure N°03 : L'organigramme de la SARL FMG.....	86

SOMMAIRE

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : Notions, concepts et considérations théoriques du commissariat aux comptes	05
Introduction	05
Section 01 : Historique et évolution du commissariat aux comptes	05
1 - Historique et bouleversement	05
2 - Définition et objectifs	08
3 - Les normes de l'audit	10
Section 02 : Le cadre légal, réglementaire et institutionnel	12
1 - Caractéristiques de l'audit financier	12
2 - Les textes fondamentaux	16
3 - Les personnes et entités assujetties au contrôle légal et l'organisation de la profession	18
Section 03 : Le statut du commissaire aux comptes	21
1 - Nomination du commissaire aux comptes	21
2 - L'expiration du mandat	24
3 - Les droits et obligations du commissaire aux comptes	26
Conclusion	28
Chapitre II : Principes fondamentaux du commissariat aux comptes	29
Introduction	29
Section 01 : Incompatibilités, responsabilités et missions du commissaire aux comptes	29
1- Les incompatibilités du commissaire aux comptes	29
2- Les responsabilités du commissaire aux comptes	31
3- Les missions du commissaire aux comptes	34
Section 02 : Relations du commissaire aux comptes et l'approche classique	38
1 - Relation du commissaire aux comptes avec l'entreprise auditée	38
2 - Relation du commissaire aux comptes avec les autres professionnels intervenant auprès	

de l'entreprise	41
3 - L'approche classique	43
Section 03 : L'approche par les risques	46
1 - Nécessité de l'approche par les risques.....	46
2 - Composantes de l'approche par les risques	47
3 - La notion d'importance relative et le seuil de signification	53
Conclusion	55
Chapitre III : Le déroulement de la mission du commissariat aux comptes	56
Introduction	56
Section 01 : La démarche du commissaire aux comptes	56
1 - Le rôle du commissaire aux comptes	56
2 - Le commissariat aux comptes par phase	57
3 - Le commissariat aux comptes par cycle	59
Section 02 : Outils et techniques du commissaire aux comptes	65
1 - Les outils du commissaire aux comptes	65
2 - Les techniques du commissaire aux comptes	67
3 - Techniques d'audit assistées par ordinateur	72
Section 03 : les rapports du commissaire aux comptes et ses différentes opinions	73
1 - Le rapport général du commissaire aux comptes	74
2 - Le rapport spécial du commissaire aux comptes	75
3 - Les différents degrés de certification	76
Conclusion	79
Chapitre IV : La réalisation d'une mission du commissariat aux comptes cas des deux	80

entreprises FMG et NIDITA	
Introduction	80
Section 01 : Le cas de l'entreprise FMG	80
1 - Présentation du cabinet d'audit	80
2 - La prise de connaissance de la société FMG	82
3 - Evaluation du contrôle interne	87
4 - Révision des comptes	91
5 - Rédaction des rapports	99
Section 02 : Le cas de NIDITA	104
1 - Présentation de l'organisme d'accueil	104
2 - Prise de connaissance de l'entreprise NIDITA	104
3 - Evaluation du contrôle interne	107
4 - Révision des comptes	107
5 - Rédaction des rapports	116
Conclusion	120
Conclusion générale	121
Bibliographie	
Annexes	

Introduction

Générale

Introduction générale

Au XIX siècle les sociétés commerciales ont soumis leurs comptes à la vérification d'expert étrangers à l'entreprise, le premier pays qui a connu l'application de vérification des sociétés commerciales est la grande Bretagne, ensuite les Etats unis d'Amérique, l'Allemagne puis la France.

Aujourd'hui la vérification des comptes des entreprises est portée sur le nom « d'audit financier » qui conduit à la certification. L'audit légal, également appelé « commissariat aux compte » est un audit financier et comptable légal avait alors pour rôle la vérification des comptes d'une société pour s'assurer qu'ils avaient bien été établis selon les normes comptables couramment acceptées.

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice»¹.

Le commissariat aux comptes a connu au cours de ces dernières années un développement considérable. Son importance dans la gestion des entreprises ne cesse de s'accroître. Le législateur en instituant le commissariat aux comptes et en l'imposant systématiquement au monde des affaires, qui naturellement est un monde où règne la loi du plus fort et du plus habile.

La profession du commissaire aux comptes n'est plus considérée comme une contrainte imposée par le législateur, mais comme un moyen économique nécessaire pour maîtriser la gestion, comptable et financière des sociétés contrôlées. De ce fait, elle permet aux entreprises de :

- Connaître leurs forces et faiblesses ;
- Améliorer les performances des outils comptables tout en maintenant les états financiers conforme aux lois et réglementations en vigueur ;
- Réduire le risque de malversation et de manipulation frauduleuse de l'information ;
- Améliorer le niveau de qualification de leur personnel ;
- Assurer l'égalité entre les actionnaires.

¹ L'article L.823-9 du code de commerce français.

INTRODUCTION GENERALE

Le commissaire aux comptes est le garant du respect de la réglementation portant sur les actes de gestion, qui à travers sa mission, chargé d'une tâche volumineuse. En premier envers les acteurs de l'entreprise, et en second envers l'environnement économique. Le commissaire aux comptes certifie la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes des entreprises, cette certification aide les agents économiques (investisseurs, fournisseurs, clients, banques, administrations, salariés, donateurs...etc.) de se faire une opinion sur la situation financière de l'entreprise ou de l'association, auxquelles ils ont à faire.

L'entreprise est enfermée dans un réseau de relations solides et donc potentiellement dangereuses, ainsi les actionnaires, les créanciers, les clients et les collaborateurs exigent du manager un travail de gestion réussi c'est-à-dire sans faute, et une communication sincère sur la situation générale de l'entité dirigée. Donc il est fondamentale de disposer de sources d'informations et de conseil fiable au-delà de la tenue d'une comptabilité régulière. C'est dans ce souci que le commissariat aux comptes a été institué avec pour objectif de préserver la production et la publication d'informations fiables et pour protéger les tiers en relation avec l'entreprise.

Le législateur algérien a mis en vigueur une loi fondamentale sur la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé, cité dans le décret 91-80 du 27 avril 1991, corrigée par la loi n°10-01 du 11-07-2010, qui a généralisé le contrôle légal dans les entreprises par un commissaire aux comptes qui agit en vertu d'un mandat pour certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de la société dans une mission d'intérêt générale. Les textes régissant l'exercice des missions de contrôle légal des comptes complétés dans le sens d'une amélioration constante du cadre générale d'exercice, et en particulier de l'indépendance du contrôleur des comptes vis-à-vis de la société contrôlée.

En Algérie, l'importance de l'évolution du commissariat aux comptes a conduit les administrations fiscales et les banques au premier lieu à la demande de rapport du commissariat aux comptes avant d'accéder à la vérification des comptes de l'entreprise.

Le choix de notre thème de recherche : « la pratique du commissariat aux comptes aux sein des entreprises algériennes », est dans un souci d'appréhender efficacement l'exercice de cette profession suivant les principales références existantes, nous avons délibérément choisi de nous limiter aux missions légales du commissariat aux comptes,

INTRODUCTION GENERALE

voir et pratiquer sur le plan professionnel la démarche globale d'un commissaire aux comptes au sein d'une entité économique et de superviser le degré de conformité aux lois qui régissent la profession d'un auditeur légal en Algérie, vue que ce dernier a un poids économique non négligeable et constitue un pôle d'influence, dont les intérêts propres ne peuvent être négligés.

Notre étude sur la pratique du commissariat aux comptes donne lieu à la question centrale suivante : **Comment, et suivant quelles références est pratiqué le commissariat aux comptes en Algérie ?**

A partir de cette problématique, plusieurs questions viennent à l'esprit :

- Est-il nécessaire qu'une personne étrangère à l'entreprise intervient pour vérifier la conformité des documents comptables ?
- Est ce que l'opinion d'un auditeur externe a un rôle pour la résolution des problèmes de l'entreprise ?
- Existe-t-il d'approches spécifiques adoptées par les auditeurs légaux pour mener à bien leurs missions ? Si oui, quelles sont ces approches ?
- Comment mener à bien une mission du commissariat aux comptes au sein d'une entreprise algérienne ?

Pour tenter de répondre à ces préoccupations nous avons émis les hypothèses suivantes :

- Le commissaire aux comptes contribua à la vérification de l'activité de l'entreprise si elle est fidèlement traduite dans les comptes annuels.
- L'auditeur externe exerce sa fonction d'audit d'une manière règlementée pour ressortir les dysfonctionnements et permet de trouver des solutions adéquates aux problèmes posés.
- Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes suit une approche bien déterminée sur laquelle il se base dans ses travaux d'audit.

L'intérêt de notre étude est non seulement d'approfondir nos connaissances sur la pratique de l'audit, mais aussi connaître les règles liées à la profession de commissaire aux comptes. A partir de notre recherche, nous renforcerons nos connaissances sur l'organisation, les objectifs et principes ainsi que la pratique du commissariat aux comptes au sein d'une entreprise.

INTRODUCTION GENERALE

Cette problématique générale sera déclinée plus précisément au cours de la construction de chacune des deux phases de notre recherche. Nous tenterons en effet de répondre à ces questions par l'intermédiaire d'une approche double une première phase théorique s'est basée sur une recherche documentaire et une seconde phase pratique qui s'est fondée sur un stage pratique au niveau de deux cabinets d'audit.

Dans ce sens notre étude est structurée en quatre chapitres : Le premier chapitre portera sur des concepts et considérations théoriques générales ; le second tentera de mettre en exergue quelques principes fondamentaux ; le troisième quant à lui sera consacré au déroulement de la mission d'un commissaire aux comptes ; enfin et pour bien appuyer le cadrage théorique de notre travail, nous avons pu réaliser deux cas pratiques à travers lesquels nous tenterons de prévenir la réalité de la pratique du commissariat aux comptes en Algérie.

Chapitre I :

Notions, concepts et
considérations
théoriques

Chapitre 01 : Notions, concepts et considérations théoriques**Introduction**

Le développement des pratiques de la fonction d'audit dans toutes les activités de l'entreprise, a connu ces dernières années une évolution considérable, du fait qu'il s'est créés autour de l'audit une image de modernité et d'efficacité qui provient de trois principaux facteurs : la richesse du concept, l'exigence de compétences étendues des auditeurs et la rigueur de la méthode. L'audit est considéré comme une discipline transversale vue la richesse de ses fondements théoriques, économiques et sociaux et l'actualité de ses problématiques pour les sciences de gestion.

Pour permettre une lecture facile, et de ce fait, pour éviter des interprétations paradoxales, nous nous sommes assignés comme objectif dans le premier chapitre de ce travail, de développer plusieurs concepts et considérations théoriques générales relatives au sujet de notre projet sur la pratique du commissariat aux comptes qui nous semble les plus significatives. Alors dans la première, nous avons présentés un petit aperçu sur l'évolution du commissariat aux comptes, nous avons consacré la deuxième section pour la présentation du cadre légal, règlementaire et institutionnel, nous avons attardé dans la suite de ce chapitre sur le statut du commissaire aux comptes.

Section 01 : Historique et évolution du commissariat aux comptes

Le besoin de vérifier les informations financières et comptables établies par les entreprises s'est fait sentir très tôt, impliquant un contrôle des comptes, à l'origine l'audit est une vérification des comptes des entreprises. Aujourd'hui l'audit demeure la vérification des comptes des entreprises, sous le nom d'audit financier conduisant à la certification.

1 - Historique et bouleversement**1 - 1 - Historique²**

En latin classique, le concept d'audit « audio-audire » avait pour sens entendre (écouter) par oui dire. Le mot « audit » est apparu le jour où un propriétaire a décidé de mettre la gestion de son bien dans les mains d'un responsable dont l'objectif est de contrôler le travail de ce dernier, s'il est fidèlement effectué ou pas.

²Audit légal et l'audit contractuel, compta-dz.com, P. 4, 5, consulté le 24 février 2013.

L'audit avait eu sa première manifestation avec l'ordonnance de Philippe V le Long qui, en 1319, codifia ce qui devint la cour des comptes, où la fonction d'auditeur désignait le premier grade de la hiérarchie.

L'audit externe apparaît aussi très tôt lié à l'obligation de reddition des comptes, et plus généralement aux modes de gouvernance. L'historique de ce dernier revient à l'origine de deux pays USA et la France.

a - Historique du commissariat aux comptes aux USA

Durant la période allant de 1880 à 1920, le développement des entreprises caractérisé par des apports étrangers importants a contribué à la création d'une organisation professionnelle des comptables.

A partir de 1900, les banquiers exigeaient de leurs clients une certification de leurs comptes. De 1930 à 1940 les méthodes de contrôles se renforcent, la bourse de NEW YORK crée une commission de bourse, la « Securities and Exchange commission³ », des audits sont exigés pour toute entreprise cotée. En 1939, le scandale « MC KESSON and ROBBINS⁴ » résultant de présentations insidieuses de bilans aboutit à la publication d'un document relatif à l'extension des procédures d'audit.

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

b - Historique du commissariat aux comptes en France

Sous la monarchie française, lorsque la vérification des comptes, constitue une mission permanente imposée par la loi, elle est désignée « commissariat aux comptes ». Pendant très longtemps, la mission n'obéissait à aucune norme relative aux travaux à effectuer. Ce n'est qu'en 1972 que la CNCC « Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes » a émis quelques recommandations relatives aux diligences normales, ceci a eu des conséquences importantes.

En France même, la COB « commission des opérations de bourse » exigeait une révision approfondie pour pallier l'insuffisance des vérifications effectuées par les commissaires aux comptes, sur la scène internationale, la bourse de Londres refusait les « certifications » délivrées par les commissaires aux comptes français.

³L'organisme fédéral Américain de réglementation et de contrôle des marchés financiers.

⁴Société créée à New York en 1833 sous le nom de Olcott & Mc kesson par Jhon Mekesson et Charles Oclott.

c - Le commissariat aux comptes en Algérie

En Algérie, pour des raisons historiques, le système reste fortement inspiré des lois françaises qui au lendemain de l'indépendance ont été reconduites purement et simplement jusqu'en 1975, pour les sociétés de droit privé, année de promulgation du code de commerce, Par contre c'est en 1970, que le contrôle des sociétés nationales a été consacré par des textes de loi.

C'est ainsi que l'ordonnance n°69-107 du 31/12/69 portant loi de finance pour 1970, prévoyait que le ministre d'état 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 régularité et 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 les sociétés où l'Etat ou un organisme public détient une part du capital social.

Il s'agit là d'une disposition visant particulièrement les sociétés mixtes et les sociétés d'économie mixte. Le décret 70-173 du 16/11/1970 a précisé les obligations et la mission de ces commissaires aux comptes d'entreprises publiques ou semi-publiques. Le texte a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent des dites entreprises, en confiant la mission à des auditeurs externes, fonctionnaires de l'état, désigné parmi les contrôleurs généraux des finances, les contrôleurs des finances, les inspecteurs financiers et les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances à titre exceptionnel.

Tout comme les nouveaux acteurs de la vie sociale, que sont les fonds de participation actionnaires, les administrateurs et dirigeants d'entreprises, les commissaires aux comptes devront contribuer à rétablir le rôle particulier assigné au système d'informations financières et comptables.

1 - 2 - Le bouleversement de la notion d'audit⁵

La notion « contrôle du contrôle » qui est le fondement de l'audit est récente il a naturellement existé des auditeurs bien avant le 20^{ème} siècle, mais la filiation est lointaine ou indirecte et la crise de 1929 est l'origine réelle de la profession que nous connaissons aujourd'hui.

⁵KESSAB, J, BENHARI, Y., évolution de l'audit, <http://normes-ias-ifs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html>, P.1, 2, consulté le 28 février 2013.

Le terme d'audit a connu une extension, en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qui parvient à identifier, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser. Toutes ces qualités associées au mot « audit » ont fortement conduit à son développement, ses origines historiques reviennent à l'époque sumérienne, après l'apparition de nouvelles techniques, la première s'agit du pointage détaillé, définie comme une technique qui constitue à faire un pointage de toutes les écritures passées au niveau du journal.

Le passage à l'approche par les systèmes est dû au problème d'exhaustivité. Cette approche consistait à l'évaluation des systèmes du contrôle interne dont tout dysfonctionnement produirait un mauvais enregistrement des opérations comptables.

Dans le souci de réduire le coût de sa mission, l'auditeur est obligé de trouver une approche qui répond à ses objectifs. Ces derniers peuvent être atteints avec l'approche par les risques qui implique la distinction des points présentant un risque de ceux qui ne soulevant pas de difficultés particulières.

L'activité d'audit a fait l'objet de plusieurs déclinaisons. En effet, les domaines d'interventions de l'audit se sont multipliés. Aujourd'hui, l'audit a pénétré tous les domaines, fonctions, activités de l'entreprise et les stades décisionnels. Certaines entités font l'objet de l'audit au cours d'une période, sa pratique s'est élargie au niveau des organisations publiques, des associations et des PME.

Le rôle de l'audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd'hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour laquelle on propose une définition précise à la lumière des pratiques constatées.

2 - Définition et objectifs

2 - 1 - Définition

Plusieurs définitions de l'audit ont été données, dont on peut citer :

- « L'audit est un processus critique, méthodique, est documenté, effectué par un professionnel compétent et indépendant, permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure les éléments du système cible satisfont aux exigences du référentiel de domaine concerné ou aux critères d'audit »⁶ ;

⁶ BERTIN, E, GODWESKI, CH, KHELASSI, R., manuel comptabilité & audit, lextenso éditions, Paris, 2010, P.526.

- L'audit financier et comptable selon l'AICPA (Ordre des Experts Comptables Américains) est définie comme : « L'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers » ;

En Algérie, le commissaire aux comptes est défini comme « toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes⁷ ».

La régularité se définit comme étant la conformité aux règles régissant la présentation des états financiers. Dans notre système, celles-ci sont définies par le code de commerce et le système comptable financier.

La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles. En d'autres termes, 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.

2 - 2 - Objectifs

Selon le cadre conceptuel des missions d'audit de l'IAASB⁸ : « une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leur aspect significatif, conformément à un référentiel comptable identifié, pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle » ou « présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » qui sont des expressions équivalentes⁹ ».

Pour la compagnie nationale des commissaires aux comptes : « Une mission d'audit des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion, exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable qui leur est applicables. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L823-9 du code de commerce en termes de certification de régularité, sincérité et image fidèle⁷ ».

Donc l'audit financier a pour objet la validation des comptes ou des états financiers établis par l'entité qui en fait l'objet. Les termes utilisés par l'auditeur qui opère cette

⁷Art 22 loi n° 10-01 du 11 juillet 2010.

⁸Le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance, est un organisme de normalisation indépendant. Il sert l'intérêt général en établissant des normes internationales de haute qualité en matière d'audit, de contrôle qualité, d'examen limité, d'autres aspects d'assurance et de services connexes.

⁹ OBERT, R, MAIRESSE, M., comptabilité et audit, dunod, Paris, 2007, P. 368.

validation sont modifiés avec le temps. Les états comptables sont la traduction chiffrée de la situation d'une entreprise à un moment donné et de la vie qu'elle a menée durant les mois qui précèdent leur établissement. Enfin le travail de l'auditeur consiste à examiner ces états pour s'assurer qu'ils ne trahissent pas la réalité.

3 - Les normes de l'audit

L'audit se réalise par application de règles définies par des normes professionnelles qui servent de référentiel aux patriciens. Il est maintenant généralement reconnu, au plan international, un dispositif de normes que les pays ont généralement adoptées. Dans ce point nous aborderons successivement, selon une structure reconnue internationalement :

3 - 1 - Normes générales¹⁰

- **Compétence** : les personnes habilitées à exercer la profession, doivent être inscrites à l'ordre national et justifiées de la profession de diplôme et d'expérience. L'auditeur doit s'assurer que ses collaborateurs ont des compétences appropriées à la nature et à la complexité des travaux à réaliser.
- **Indépendance** : l'auditeur est dans l'obligation d'être indépendant, donc il doit non seulement garder une attitude d'esprit indépendante qui lui permet d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi d'être libre de tout lien qui pourrait être une entrave à cette intégrité et objectivité. L'auditeur doit également s'assurer que ses collaborateurs respectent les règles d'indépendance.
- **Qualité du travail** : l'auditeur exerce ses missions avec conscience professionnelle et avec diligence pour atteindre un degré de qualité suffisant, Il doit donc apporter à ses travaux tout le soin nécessaire que l'on puisse attendre d'un professionnel.
- **Secret professionnel** : l'auditeur est tenu de respecter le caractère confidentiel des informations recueillies qui ne doivent pas être dévoilées aux tiers sans être autorisé de le faire. Il doit s'assurer également que ses collaborateurs respectent les règles concernant le secret professionnel.

3 - 2 - Normes de travail¹¹

- **Certification**
 - Définition de la stratégie de révision et plan de mission ;
 - Evaluation du contrôle interne ;

¹⁰Guide pratique de l'audit comptable, aide à la mise en œuvre du référentiel des normes, fr.scribd.com, consulté le 08 mars 2013.

¹¹Ibid, P. 3, 4.

- Obtention des éléments probants ;
 - Délégation et supervision ;
 - Tenue des dossiers de travail ;
 - Utilisation des travaux effectués par d'autres personnes ;
 - Coordination des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
 - Application des normes de travail pour les petites entreprises.
- **Vérifications spécifiques**
- Conventions réglementées ;
 - Actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance ;
 - Egalité entre actionnaires ;
 - Rapport de gestion ;
 - Documents adressés aux actionnaires ;
 - Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle.
 - Augmentation du capital etc.
- **Révélation des irrégularités, inexactitudes et infractions au conseil d'administration et à l'assemblée générale ;**
- **Audit et Fraudes ;**
- **Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états de synthèse ;**
- **Relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants ;**
- **Révélation des faits délictueux au procureur de la république.**

3 - 3 - Normes de rapport

Norme 1 : forme du rapport, destinataire, étendue de la mission, opinion ;

Norme 2 : informations, datation et signature du rapport, présentation à l'assemblée, dépôt au greffe, rapport sur les comptes consolidés ;

Norme 3 : chiffres comparatifs ;

Norme 4 : événements postérieurs à la date de clôture du bilan ;

Norme 5 : modification des règles et méthodes comptables ;

Norme 6 : continuité de l'exploitation ;

Norme 7 : irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux ;

Norme 8 : critère d'importance relative ;

Norme 9 : situation intermédiaire ;

Norme 10 : rapport spécial sur les conventions réglementées ;

Norme 11 : examen limité d'états de synthèse ; examen d'informations financières sur la base de procédures de vérifications convenues ; examen d'une rubrique des états de synthèse ; examen des comptes prévisionnels ; rapport sur les états de synthèse condensés ; rapport sur une mission de compilation.

3 - 4 - Normes ISA

Les normes ISA permettent aux actionnaires et aux tiers extérieurs internationaux d'avoir un même degré de confiance dans les comptes audités qu'un acteur national habitué au concept d'audit de son pays (voir annexe N° 01).

Section 02 : Le cadre légal, réglementaire et institutionnel

Les commissaires aux comptes sont des professionnels indépendants, investis d'une mission générale et permanente de vérification comptable et de contrôle de fonctionnement régulier de nombreuses personnes morales du droit privé, d'établissements publics de l'Etat à caractère industriel et commercial et d'entreprises nationales répondant à certains critères économiques¹².

1 - Caractéristiques de l'audit financier

1 - 1 - Spécificités

Pour une reprise d'entreprise réussie, il est indispensable de procéder à l'accomplissement des différents audits qui permettront une évaluation au plus juste et surtout de limiter au maximum les risques qui peuvent parvenir à la société cible, où on trouve deux formes particuliers d'audit dont les objectifs sont concordés de ceux de l'audit financier, il s'agit notamment de l'audit opérationnel et de l'audit interne.

➤ Audit opérationnel¹³

C'est un audit qui est orienté vers les opérations de gestion, son objectif est l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, l'efficience et l'efficacité

¹²BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P.530.

¹³GERARD. VJ, GAVANOU. F, GULTMAM.C, LEVOURICH.J., contrôle et auditor, dunod, Paris, 2006, P. 88, 89.

des choix effectués dans l'entreprise à tous les niveaux, à partir de cette définition on peut distinguer deux types de missions :

- **Audit de gestion** : cet audit permet de porter des jugements critiques sur une opération de gestion en la performance d'un ou plusieurs personnes, sa finalité est de signaler les erreurs de prévisions et d'apporter des preuves d'une fraude ou d'un gâchis.
- **Audit d'organisation** : c'est un audit qui a pour objectif d'évaluer les structures, les procédures et les systèmes d'information de l'entité.

Lorsque l'auditeur financier examine la gestion de l'entreprise, son objectif est de porter une opinion sur les comptes qui lui sont présentés et non pas dans le souci d'aider l'entreprise à améliorer sa gestion, prenant l'exemple de vérification de la pertinence du principe de continuité de l'exploitation dans une entreprise déterminée.

➤ **Audit interne**

L'audit interne : « est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de la maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer la valeur ajoutée »¹⁴.

L'audit interne 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 son efficacité.

L'audit interne est une structure indépendante et permanente rattachée à la direction générale, il a pour rôle d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles, d'assister tous les responsables de l'entreprise dans l'exercice de leurs responsabilités et de fournir des analyses, appréciations et des recommandations. Par contre l'audit financier est lié à la certification des comptes mises en œuvre annuellement, audit de régularité uniquement dans le domaine comptable et financier.

L'audit interne, est en face d'une obligation de résultat, la constatation approfondie dès qu'il existe un potentiel de dysfonctionnement, pour identifier les causes et définir les actions qu'il y a lieu de mener.

Par contre l'audit externe est en face d'une obligation de moyen, constatation succincte, examiner des circuits clés et des montants supérieurs à un seuil de signification

¹⁴RENARD, J., audit interne : ce qui fait débat, édition MAXIMA, Paris, 2003, P. 30.

pour dresser des contrats de carence et informer. Donc le commissaire aux comptes doit exécuter sa mission avec toute la compétence et le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel diligent.

1 - 2 - Rôle

Les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur les aspects financiers, dont l'objectif est d'améliorer la qualité de reporting financier qui peut être réalisée par le renforcement du rôle de l'auditeur légal. Toutes les parties prenantes accordent en effet de l'importance à l'information comptable et financière.

La mission de l'auditeur légal consiste à vérifier l'information financière et comptable en vue de certification qui lui permet notamment de devenir un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres parties prenantes.

L'audit financier a pour but de donner à l'information financière, la crédibilité indispensable à un fonctionnement régulier de l'économie. Les états financiers des entités sont établis sous la responsabilité de leurs dirigeants. La nécessité de l'audit financier provient de fait que les dirigeants sont soumis à des contraintes et à des pressions qui paraissent difficilement compatibles avec la situation d'indépendance requise pour donner une crédibilité suffisante à l'information financière.

La séparation entre la propriété et le contrôle engendre le risque que les dirigeants fassent diminuer la valeur des fonds qui leur ont été confiés. Ce phénomène est expliqué à partir de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) laquelle envisage la possibilité d'une divergence d'intérêt entre l'actionnaire et le dirigeant ainsi les problèmes d'agences entre ces deux derniers peuvent être résolu par l'engagement d'un troisième intervenant qui pourra faire un rapport aux actionnaires qui portent sur les actions et décisions des dirigeants, c'est l'auditeur externe qui pourra aussi faire état de la fiabilité¹⁵.

L'audit apparait comme une solution aux problèmes d'agences permettant de réduire les comportements opportunistes des dirigeants et de donner plus de crédibilité quant aux états financiers établis par ces données. Il a aussi un rôle important pour la résolution des conflits d'intérêt entre les actionnaires et les créanciers, ou les dirigeants et les actionnaires dont les intérêts sont supposés convergents, ils utilisent le rapport de l'auditeur externe pour maximiser la valeur des actions et augmenter la crédibilité des états financiers qu'ils ont établis en vue d'obtenir des crédits auprès des créanciers.

¹⁵ BERTIN, E, GODWESKI, CH, KHELASSI, R.,op.cit, P.530.

Donc l'audit constitue un parfait biais qui leur permet de s'assurer que les états financiers établies par les dirigeants sont crédibles et honnêtes et le respect des clauses contractuelles restrictives.

L'importance de la théorie de l'agence nous a conduit à l'identification de rôle de l'audit dans la résolution des problèmes qui parviennent de la relation entre acteurs dans la vie de l'entreprise, le rôle important du rapport d'auditeur externe pour les dirigeants, les actionnaires et les créanciers apparaît par la garantie de fiabilité et de sincérité des données comptables dénoncées dans les états financiers d'une telle entreprise¹⁶.

1 - 3 - Types

La dimension statutaire permet de différencier l'audit légal de l'audit contractuel, on parle de l'audit légal dans le cas où l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini.

En Algérie, l'audit financier se confond avec le commissariat aux comptes et aboutit à une certification des comptes. Par contre un audit peut être souhaité ou sollicité par une société en dehors de toute obligation légale pour répondre à des besoins spécifiques. On parlera alors de l'audit contractuel où les missions sont définies par un contrat entre l'auditeur et le client.

La mission de l'audit financier peut être accomplie par¹⁷ :

a - Un commissaire aux comptes : c'est un contrôleur légal, qui mène une mission d'audit financier conduisant à la certification. Il provient que les missions du commissaire aux comptes peuvent être classées en 03 catégories principales :

- Une mission d'audit conduisant à certifier la régularité et la sincérité des états financiers ;
- Des missions spécifiques intervenant dans le cadre de sa mission de certification et qui ont pour objet soient de vérifier la sincérité de certaines opérations ou de donner les suites fixées par la loi à certains faits ;
- Une mission de communication de ses opinions aux organismes et personnes désignées par la loi.

b - Le fonctionnaire de l'état : les fonctionnaires et magistrats mènent eux aussi des missions d'audit qui entrent dans les catégories citées précédemment.

¹⁶YAHIAOUI, Y., l'utilité du rapport de l'auditeur externe, 2005, www.mémoireonline.com, consulté le 10 mars 2013.

¹⁷ Audit légal et contractuel, www.compta-dz.com, consulté le 09 mars 2013.

c - Auditeur contractuel : il mène une mission dans le cadre d'un contrat qui le lie à l'entité auditée, fixant la nature et les termes de sa mission. L'entreprise a recours à l'audit contractuel dans les cas où elle n'a pas de commissaire aux comptes, elle a besoin de l'opinion d'un auditeur dont la signature jouit d'un prestige particulier, ou qui jouit d'une compétence particulièrement bien adaptée à une mission précise, ou dans le cadre d'une mission particulière de contrôle exigé par un tiers (banque...).

En Algérie, la réglementation oblige les sociétés civiles et commerciales ainsi les organismes sociaux et syndicaux, de désigner un ou deux commissaires aux comptes à suivre une entité, dans le but d'assurer le contrôle comptable et financier.

2 - Les textes fondamentaux¹⁸

Les textes régissant l'exercice des missions du commissariat aux comptes (contrôle légal) sont complétés dans le sens d'une amélioration constante du cadre général de l'exercice, en particulier de l'indépendance du contrôleur des comptes vis-à-vis de la société contrôlée.

L'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise, ses modalités d'interventions, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires. L'audit externe contractuel est effectué par un cabinet d'audit à la demande expresse d'un client, les modalités d'interventions sont alors déterminées par le cabinet avec le client, en fonction de ses besoins, par exemple lors du rachat d'une entreprise par une autre, l'acheteur peut demander un audit des comptes de la société rachetée.

2 - 1 - Les textes récents aux Etats Unis et en France

Il y a la loi **sarbanes-Oxley**, qui est adaptée aux Etats-Unis en juillet 2002 où l'Etat américain s'est trouvé dans l'obligation de renforcer la réglementation par « Public Accounting and Investor Protection Act of 2002 » ou dénommé SOA « Sarbanes-Oxley Act », dont l'objectif est de réduire les fraudes et les conflits d'intérêt et d'amplifier la clarté financière et la confiance du public dans les marchés, son objectif ne reste pas seulement à ce point mais encore Sarbane-Oxley renforce la supervision des comités d'administration et d'audit, augmente la surveillance et l'indépendance des auditeurs, tout en renforçant le contrôle interne et la gestion des risques et en mettant des sanctions en cas de fraudes comptables.

¹⁸BERTIN, E, GODWESKI, CH, KHELASSI, R., op.cit, P. 530.

Elle prévoit pour l'audit des comptes :

- La création d'un organe indépendant de supervision des auditeurs externes ; le Public Company Oversight Board (PCAOB) ;
- Le renforcement de l'indépendance des auditeurs. Elle stipule notamment, l'interdiction de fournir par les cabinets d'audits des prestations supplémentaires à « valeur ajoutée » à leurs clients ;
- La certification par les auditeurs externes de l'exactitude du rapport élaboré par le management sur la conception, la mise en œuvre et l'efficacité de la structure et des procédures de contrôle interne concernant le reporting financier.

En Europe, il existe la 8^{ème} directive Européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 qui a porté des modifications sur les règles européennes pour ce qui concerne le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, dont l'intérêt est d'introduire les objectifs des auditeurs en matière d'indépendance, déontologie et qualité.

Elle prévoit de :

- Déterminer les conditions d'agrément, de formation et de reconnaissance mutuelle des contrôleurs légaux des comptes ;
- Fixer les conditions d'enregistrement ;
- Poser les principes applicables en matière de déontologie, objectivité, confidentialité et secret professionnel ;
- Prévoir les modalités d'adoption en Europe des normes d'audit international ;
- Prévoir la mise en place de système d'assurance qualité, d'enquête, de sanction et de supervision publique ;
- Fixer des dispositions spéciales concernant le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

2 - 2 - Les textes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie¹⁹

On distingue plusieurs textes qui gouvernent le contrôle légal en Algérie, donc il y a lieu de parler sur le code de commerce qui a été modifié et codifié aujourd'hui aux articles R. 715, aujourd'hui la mission du commissaire aux comptes est définie aux articles 715 Bis 4 et suivant le code de commerce. Il existe d'autres textes, en particulier la loi n°10-01 du

¹⁹BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R, op.cit, P.530.

11 juillet 2010 relative aux professions du commissaire aux comptes, expert-comptable et comptable agréé, qui a établi une autorité de contrôle indépendante avec la création du CNCC (conseil national des commissaires aux comptes) et redéfinit tous les points qui concernent l'exercice légal du commissaire aux comptes, elle donne plus d'importance aux domaines de la gouvernance dans les sociétés, elle apporte des précisions sur la nature des liens personnels, financiers et professionnels que l'auditeur ne peut avoir avec l'entreprise qu'il audit.

Les informations sont codifiées dans :

- Les anciennes lois et textes qui portent sur le statut du commissaire aux comptes en particulier, la loi 91-08, et le code de commerce ;
- Le code de déontologie et le référentiel normatif : la loi actuelle 10- 01 du 11/07/2010 a accordé une portée règlementaire à ces instruments de la profession.

2 - 3 - Les normes comptables et les exigences des régulateurs des marchés financiers

L'audit légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise, qui doit suivre les normes comptables (normes algériennes, normes IFRS, normes américaines US GAAP 12) et les travaux de régulateurs que sont l'autorité de marchés financiers et la Securities and Exchange Commission (SEC) aux Etats Unis.

Donc les commissaires aux comptes algériens sont dans l'obligation de respecter les principes comptables algériens (SCF), comme ils peuvent être parfois internationaux (comptes consolidés établis par des entreprises étrangères).

3 - Les personnes et entités assujetties au contrôle légal et l'organisation de la profession²⁰

3 - 1 - Les personnes et entités assujetties au contrôle légal

Les personnes et entités qui sont dans l'obligation d'avoir un commissaire aux comptes sont :

- Les personnes et entités qui exercent une activité dont le chiffre d'affaire annuel est supérieur à 10 millions DA (société au non collectif, SARL, EURL...);
- Les entreprises et établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique ;

²⁰BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P. 533.

- Toutes les sociétés commerciales par action : sociétés anonymes(SA), sociétés en commandite par action, société par action simplifiée ;
- Groupement d'intérêt économique (GIE), à condition que le chiffre d'affaire dépasse 10 millions DA ;
- Association d'utilité publique, relais, sportives ;
- Les banques en Algérie.

Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés au terme de la loi du contrôle notamment des sociétés commerciales, ils sont seuls habilités à exercer la mission du contrôle légal dont cette dernière ne cesse pas de s'élargir.

3 - 2 - L'organisation et le contrôle de la profession

3 - 2 - 1 - La Commission Nationale du Commissariat aux Comptes (CNCC) est affiliée aux grandes associations internationales (FEE), membres de l'IASC de l'IFAC.

3 - 2 - 2 - Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) : C'est un organisme qui dépend du ministère de l'économie et des finances. Il est paritaire et consultatif, il émet des recommandations et des avis. L'article 9 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010 donne pour mission au CNC :

- de garantir la surveillance de la profession par exemple l'appréciation de la validité professionnelle des titres et diplômes ;
- d'assurer que les commissaires aux comptes respectent les règles de la déontologie et de l'indépendance ;
- de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques et occasionnelles selon des principes définis par la loi 10-01 ;
- d'élaborer des relations avec les autres états exerçant des compétences analogues ;
- d'identifier les bonnes pratiques professionnelles ;
- de garantir comme instance d'appel des décisions de discipline (la discipline des commissaires aux comptes).

3 - 2 - 3 - La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes (CRCC) : Les missions du commissaire aux comptes sont exercées dans le cadre de la chambre nationale des CAC qui est considérée comme un établissement d'utilité publique dotée de la personnalité morale, chargée de présenter sa profession auprès des pouvoirs publics. Par ailleurs, il existe des conseils régionaux des CAC (CRCC).

- La compagnie nationale : contient des organes politiques (conseil national, bureau président) et des organes techniques (commissions techniques, normes professionnelles, étude juridique, éthique professionnelle, étude comptable etc.).
- Les compagnies régionales : comprennent des organes politiques (assemblée générale, conseil, bureau,...) et des organes techniques (chambre régionale qualité, autres commissions).

3 - 2 - 4 - La liste d'inscription : Pour exercer la profession du commissariat aux comptes il faut être inscrit dans la chambre nationale ou sur le tableau de l'ordre national des commissaires aux comptes. Qui est cité dans l'article 8 de la loi 10-01, cet article détermine les conditions que doivent réunir les auditeurs pour qu'ils soient inscrits près de la chambre nationale des commissaires aux comptes, qui doivent également présenter des garanties de modalités et d'aptitude professionnelle (diplôme obtenu, la réalisation d'un stage).

L'article 6 de la loi 10-01 traite de la prestation de serment obligatoire : « après agrément, avant inscription à l'ordre national des experts comptables ou de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou à l'organisation nationale et avant toute entrée en fonction, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes, le comptable agréé prêtent le serment auprès de la cours territorialement compétente de leurs domicile²¹ ».

3 - 2 - 5 - Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes

En Algérie, la profession du commissaire aux comptes peut être classée en quatre modes d'exercice :

- L'exercice individuel (selon l'article 22 de la loi 10-01) ;
- L'exercice collégial en société pluripersonnelle (SPA, SARL selon la loi 10-01 article 46) ;
- L'exercice de la profession du CAC par les entreprises publiques économiques (selon l'article 55 loi 10-01) ;
- L'appartenance à une association technique qui est composée de cabinet entre lesquels, il n'existe aucun lieu capitalistique significatif, mais qui a pour objet unique le partage des connaissances ou l'échange d'expériences.

²¹BERTIN, E, GODWESKI, C, KHELASSI, R., op.cit, P. 537.

3 - 2 - 6 - La mission du commissaire aux comptes : Comme signalé supra, le commissaire aux comptes suit une mission générale et permanente de vérification des comptes et de contrôle du fonctionnement de certaines personnes morales, en particulier les sociétés commerciales faisant appel public à l'épargne, alors il est chargé d'une mission de contrôle légal et de pouvoirs d'investigation très étendus.

Les commissaires aux comptes, dans l'exercice de leurs missions (contrôle légal), doivent se conformer au référentiel normatif et déontologique élaboré par la compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Section 03 : Le statut du commissaire aux comptes

Plusieurs aspects retiennent notre attention ici : la nomination d'un commissaire aux comptes, l'expiration de son mandat, et pour finir nous avons envisagés ses droits et obligations.

1 - Nomination du commissaire aux comptes

A la constitution, le commissaire aux comptes est désigné dans les statuts des sociétés par l'assemblée générale constitutive. Dans le cas où les consultations sont infructueuses ou dans le cas où l'assemblée générale n'a pu pas désigner un commissaire pour quelque motif que ce soit, il est désigné par ordonnance du président du tribunal du siège de l'organisme ou de la société sur requête du premier responsable de l'entité²².

La nomination des commissaires aux comptes doit obéir à des règles ayant trait au nombre de commissaire, aux conditions de leur nomination et à la durée de leurs fonctions.

1 - 1 - Nombre de commissaire aux comptes

En Algérie, une personne ou une entité peut être dans l'obligation de nommer un, voire deux commissaires aux comptes titulaires et suppléants. Si elle n'est pas assujettie au contrôle légal, elle a la faculté de nommer volontairement un ou plusieurs CAC.

➤ Nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes

En application des dispositions de l'article 26 de la loi n°10-01 du 11 juillet 2010, elle est obligatoire pour toute personne ou entité entrant dans le champ d'application du contrôle légal.

²²Art 715 bis 4 du code de commerce.

Le commissaire aux comptes titulaire peut être une personne physique, qui va porter seul la responsabilité de la mise en œuvre du mandat, ou une personne morale, qui doit désigner en son sein un responsable technique dénommé cosignataire. Ce dernier va prendre la responsabilité opérationnelle de la mission et signer les rapports.

L'obligation de nommer un commissaire aux comptes suppléant est applicable à l'ensemble des entités qui désignent un CAC, que la nomination soit obligatoire ou volontaire. La vocation de ce suppléant est de remplacer le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès.

➤ **Nomination obligatoire de deux commissaires aux comptes**

Elle est obligatoire dans :

- Les sociétés commerciales astreintes à l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés ;
- Les mutuelles qui établissent et publient des comptes combinés ;
- Les partis et groupements politiques ;
- Les établissements de crédits (dès lors qu'ils dépassent le seuil fixé par le comité de la réglementation bancaire et financière) ;
- Les établissements publics de l'Etat.

L'obligation de nommer deux commissaires aux comptes entraîne l'obligation de nommer deux commissaires suppléants.

➤ **Nomination volontaire d'un ou plusieurs commissaires aux comptes**

Toute personne ou entité peut décider volontairement de se doter d'un ou plusieurs commissaires aux comptes titulaires et suppléants, sans que cette nomination soit imposée par les textes. Les auditeurs légaux nommés volontairement sont soumis aux mêmes obligations, disposent des mêmes pouvoirs et encourent la même responsabilité que ceux dont la nomination est obligatoire.

Le commissaire aux comptes retenu adresse à l'assemblée générale de l'entité concernée, dans un délai maximum de huit jours, suivant la date de l'accusé de réception de la notification de sa désignation, une lettre d'acceptation de mandat.

➤ **Nominations irrégulières**

Il y a désignation irrégulière lorsque les conditions légales de nomination ne sont pas respectées, notamment en cas de nomination d'un professionnel non inscrit, ou qui se

trouve en situation d'incompatibilité ou d'interdiction légale. La loi sanctionne comme une désignation irrégulière le maintien en fonctions d'un commissaire aux comptes qui ne satisferait plus aux conditions posées par la loi, et celui que l'assemblée générale ordinaire aurait omis de renouveler.

1 - 2 - Conditions de la nomination

Au cours de la vie de la société, la nomination de ou des commissaires aux comptes relève de l'organe compétent : par exemple, l'assemblée ordinaire, l'assemblée générale des associés pour les sociétés au nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée. La désignation doit être inscrite à l'ordre du jour.

La nomination en justice intervient à la demande d'un actionnaire, si l'assemblée a omis de nommer un commissaire aux comptes ou en cas de sa récusation. Le mandat prend fin dès que l'assemblée générale ordinaire statue sur les comptes du troisième exercice²³.

Le commissaire aux comptes est toujours en droit de refuser la mission qui lui est proposée, y compris en cas de désignation judiciaire.

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit apprécier si celle-ci est compatible avec son devoir d'indépendance et celui de son cabinet, s'il dispose des compétences techniques ou sectorielles appropriées, s'il est à même de satisfaire les demandes de l'entité et enfin si les dirigeants qui le sollicitent présentent des garanties suffisantes en termes d'honnêteté et d'intégrité.

La nomination du commissaire aux comptes doit faire l'objet d'un certain nombre de publications légales : dépôt à l'ordre national des experts comptables ou à la chambre nationale des commissaires aux comptes etc. Par ailleurs, il appartient à l'auditeur légal d'informer la chambre régionale de sa nomination. La liste des commissaires aux comptes en exercice doit être disponible au siège social des sociétés commerciales.

Si les comptes de l'entité contrôlée ne sont pas certifiés sur deux exercices comptables successifs, le commissaire est tenu d'informer le procureur de la république territorialement compétent. Dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé.

1 - 3 - La durée des fonctions

Dans notre pays, la durée des fonctions d'un commissaire aux comptes est fixée à trois ans renouvelables une fois (est issu dans la loi 10-01, art.27).

²³ Art 715 bis 7 du code de commerce.

Le renouvellement du mandat se fait par décision de l'assemblée. Ce principe rencontre l'exception de la nomination par décision de justice. Au-delà de deuxième mandat, la désignation du même commissaire ne peut intervenir qu'au terme de trois ans.

L'entrée en fonction nécessite un contrôle des comptes précédant la nomination, et la fonction prend fin lors de l'assemblée générale statuant sur les comptes du troisième ou sixième exercice. En France, la durée du mandat est de 6 ans, en Italie trois ans et aux États Unis d'un an.

2 - L'expiration du mandat

Il y a cessation des fonctions du commissaire aux comptes lorsque le mandat de ce dernier connaît une interruption qui peut être, selon les circonstances, provisoires ou définitives. Cette cessation fait perdre à l'auditeur les pouvoirs attachés à sa fonction, mais elle le délivre en contrepartie de ses obligations.

L'expiration du mandat peut résulter de :

- L'arrivée du terme et le non-renouvellement du mandat : les fonctions des commissaires aux comptes expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du troisième exercice. En cas de non-renouvellement, le commissaire dont le mandat vient à expirer doit être, s'il le demande, entendu par l'assemblée ou l'organe compétent ;
- Extinction de l'obligation : lorsque la situation de la société évolue de telle manière que la nomination d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes cesse de présenter un caractère obligatoire ;
- La démission du commissaire aux comptes sans que cela le soustraie à ses obligations légales, il doit observer un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués ;
- L'empêchement provisoire ou définitif provenant de l'incapacité à mettre en œuvre la mission ;
- Le relèvement judiciaire de fonction pour faute et empêchement, avant expiration normale de son mandat, par décision de la justice à la demande du directoire, du conseil d'administration, d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 1/10 du capital social ou de l'assemblée générale ;

- La récusation sur décision de justice à la demande des actionnaires ou d'associés, de l'entreprise. C'est un acte consistant à refuser la désignation d'un commissaire aux comptes qui a été nommé ;
- Le décès d'un commissaire aux comptes titulaire entraîne l'installation d'un suppléant.

Il est à noter que la question de la cessation des fonctions de l'auditeur légal ne se pose pas en cas de nomination volontaire de ce dernier. Celui-ci est alors nommé pour une durée de trois exercices et il n'est pas dans le pouvoir de l'entité contrôlée de mettre prématurément fin à ce mandat.

Les modalités de désignation des commissaires aux comptes est faite sur la base d'un cahier des charges. Dans un délai maximum d'un mois après la clôture du dernier exercice du mandat, le conseil d'administration, le directoire, le gérant ou l'organe habilité sont tenu d'élaborer un cahier des charges en prévision de la désignation par l'assemblée générale du ou des commissaires aux comptes²⁴(art 3 décret exécutif n°11-32 du 27/01/2011).

Le cahier des charges doit comporter notamment :

- La présentation de l'organisme ou de la société et ses éventuelles filiales, unités en Algérie et à l'étranger ;
- La synthèse des observations, remarques et réserves émises sur les comptes des exercices précédents par le ou les commissaires aux comptes sortants ;
- Les termes de référence rappelant en détail l'objet de la mission de commissariat aux comptes et les rapports devant être produits ;
- Les pièces administratives à fournir et le modèle de lettre de candidature ;
- Le modèle de déclaration sur l'honneur justifiant la situation d'indépendance, d'une part, et de l'autre part de n'être frappé d'aucune interdiction d'exercer la profession ;
- Les références et les capacités professionnelles et techniques.

En cas de renouvellement du mandat du commissaire sortant, l'entité n'est pas tenue d'établir un nouveau cahier des charges.

²⁴Art 11 décret exécutif n°11-32 du 27/01/2011.

3 - Les droits et obligations du commissaire aux comptes

3 - 1 - Les droits du commissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes exercent une mission permanente, qui permet de mener à bien leurs droits à l'information et leur pouvoir d'investigation.

- **La mission permanente :** le commissaire dispose d'un pouvoir d'investigation permanent, en ce qui concerne sa mission générale. Il peut opérer à tout moment toutes les vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. Comme il peut se faire communiquer toutes pièces qu'il aura besoin durant sa mission et obtenir des informations auprès des tiers avec qui la société est en relation.
- **Droit à l'information et pouvoir d'investigation :** il dispose du pouvoir de convoquer lui-même les associés ou actionnaires en assemblées. Il peut conduire leur investigation tant auprès de la personne morale contrôlée que des sociétés-mères ou filiales.
- **Droit à rémunération :** les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de la personne ou de l'entité dont ils assurent le contrôle légal (loi 10-01 art.37). Ces honoraires doivent être mérités, convenus et respectueux des exigences techniques du contrôle légal. L'arrêté du 6 décembre 2006 relatif aux barèmes des honoraires des commissaires, définit un barème permettant d'approcher le nombre de vocations horaires nécessaires à la mise en œuvre du programme de travail dans l'entité contrôlée en fonction d'indicateurs de taille, d'activité et en kilomètre.

3 - 2 - Les obligations du commissaire aux comptes

- **Les obligations professionnelles de comportement**
 - Il ne peut pas recevoir des honoraires distincts pour tel ou tel conseil d'expertise comptable ;
 - En ce qui concerne ses relations familiales et personnelles, il doit veiller à des relations amicales et à la participation à des actions communes ;
 - Concernant ses relations financières, la participation dans le capital d'une société auditée par le commissaire aux comptes, est interdite sauf si c'est une participation symbolique. Et un commissaire aux comptes ne peut pas recevoir de prêts et d'avantages particuliers ;

- Si les honoraires sont perçus par une société de commissaires aux comptes, ils ne doivent pas représenter une fraction substantielle de ses activités (pour préserver son indépendance) ;
- Des honoraires excessifs ou minorés perturbent l'indépendance.

➤ **Les obligations professionnelles d'exercice**

- **La non-immixtion dans la gestion :** En aucun cas, un commissaire aux comptes ne doit intervenir dans la gestion. Il peut émettre des avis, formuler des recommandations, des conseils sur des méthodes comptables, logiciels. Il peut faire des suggestions (art.23 de la loi 10-01 et art 715 bis 4 du code de commerce).
- **L'information des dirigeants :** les commissaires aux comptes doivent informer les administrateurs et membres de directoire sur les contrôles et les vérifications effectuées, les postes du bilan comptable et documents où les modifications sont nécessaires, les irrégularités et inexactitudes découvertes ainsi que les conclusions relatives à leur observation (c. com., art.715 bis 10) ;
- **L'information des actionnaires et du public :** le commissaire signale à l'assemblée générale ou réunion de l'organe compétent, les irrégularités et inexactitudes relevés par eux au cours de l'accomplissement de leur mission (C. com. art.715. bis 10). Il doit présenter à cette assemblée un rapport général sur les comptes annuels. Ce rapport doit être écrit, daté, signé et déposé au siège social, 15 jours avant l'assemblée générale ordinaire (C.com., art. 680) ;
- **Une obligation de moyens :** le commissaire aux comptes n'est tenu que des diligences professionnelles c'est-à-dire de conformer leurs comportement, activités, efforts, à ceux du « bon professionnel » qui respect les dispositions légales et les normes professionnelles ;
- Le secret professionnel, participation à des formations techniques permanentes et l'acceptation d'un contrôle qualité de ses travaux par le conseil des commissaires aux comptes, en application du cadre défini par le CNC.

Pour conclure, l'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires.

Conclusion

Le capitalisme a su trouvé les premiers mécanismes de contrôle qui permettent de protéger l'actionnaire et l'épargnant et a fait sortir l'audit de la sphère publique pour le faire entrer en plain-pied dans le monde économique général²⁵. Toutes les entreprises quelle que soit leur taille, sont confrontées à la nécessité de mettre en place une cellule d'audit interne, également elles sont dans l'obligation de faire appel à un audit externe (le commissariat aux comptes).

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi, en effet il doit dans la limite de ses droits, disposer d'une autorité suffisante, lui permettant de pousser plus loin ses investigations et de produire les meilleurs résultats possibles, d'où le cadre légal d'exercice de la profession.

²⁵MERCIER, A, MERLE, P., audit et commissariat aux comptes, édition Francis Lefebvre, Paris, 2010, P.09.

Chapitre II :

Principes

fondamentaux

Chapitre II : Principes fondamentaux

Introduction

Les commissaires aux comptes sont tenus de conformer leurs activités, leurs comportements et leurs efforts à ceux du bon professionnel qui respecte les dispositions et les normes professionnelles. Donc le commissaire aux comptes étant le garant de la fiabilité des informations présentées par les entreprises, doit non seulement être responsable, mais aussi doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, à priori les plus porteurs de risques.

Et c'est ce que nous allons développer dans ce chapitre, commençant par la première section qui nous permettra d'avoir une idée sur les incompatibilités, responsabilités et les missions du commissaire aux comptes. Ensuite nous présenterons dans la deuxième section ses différentes relations et la notion de l'approche classique. Et enfin dans la troisième section nous allons aborder l'approche par les risques.

Section 01 : Incompatibilités, responsabilités et missions du commissaire aux comptes

La mission du commissaire aux comptes est définie par des textes légaux qui définissent les conditions de la désignation de ce dernier, la mission doit être réalisée dans le strict respect des règles déontologiques et légales en matière d'indépendance et d'incompatibilité.

1 - Les incompatibilités du commissaire aux comptes²⁶

Le code définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission, quel que soit son mode d'exercice. Donc ce code doit être respecté par un commissaire aux comptes, car il définit les sept principes fondamentaux de comportement de ce dernier (l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance, le conflit d'intérêt, la compétence, la confraternité et la discrétion).

Le commissaire aux comptes doit avoir une indépendance absolue vis-à-vis des actionnaires, des administrateurs et des dirigeants. En quelque sorte il doit non seulement être indépendant mais aussi le paraître, il ne doit ni donner des conseils pour faire face aux

²⁶BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P.723,724.

difficultés, ni participer à la mise en œuvre des mesures. Sa relation avec la société est fixée par la loi, son indépendance lui mis dans une situation légale, c'est à ce titre que le législateur a fixé un certain nombre d'incompatibilités qui interdit toute relation entre le contrôleur et le contrôlé et élimine tous lien de subordination susceptible de contredire le principe d'indépendance.

L'article 64 de la loi 10-01, énonce un nombre d'incompatibilités dans la fonction d'un commissaire aux comptes :

- Les activités commerciales, soit sous forme d'intermédiaire ou de mandataire qui est chargé de transactions commerciales ou professionnelles ;
- Les fonctions (emplois) salariées qui impliquent une relation de subordination juridique ;
- Les mandats d'administrateurs ou de membres de conseil de surveillance des sociétés commerciales prévues par le code de commerce ;
- L'accumulation des exercices de la profession d'experts comptable et du commissaire aux comptes à l'égard de la même société ;
- Tout mandat parlementaire, et les mandats électifs à la période des exécutions des assemblées locales élues ;
- L'enseignement et les recherches faites sur les domaines de comptabilité, d'une façon permanente.

Donc ces incompatibilités, font l'objet d'une interdiction de l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes.

Alors, selon le principe de code de la déontologie le commissaire aux comptes n'a aucun droit :

- Au recrutement de personnel ;
- Aux prestations qui lui mis dans une situation grave par exemple se prononcer sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il a entrain d'élaborer ;
- Au maintien des actes de gestion ou d'administration ;
- A la tenue du secrétariat juridique ;
- A faire des mesures de contrôle interne ;
- A la participation d'une prise de décision ;
- A donner des conseils en ce qui concerne le domaine juridique et financier ou lié aux modalités de financement ;

- A représenter des personnes, des dirigeants devant la juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées ;
- A donner ou élaborer une information ou une communication financière ;
- A défendre sur les intérêts des dirigeants dans le cadre de la négociation, ou en cas de recherche sur des partenaires sur les opérations du capital, ou des sources de financement ;
- A une mission du commissaire aux apports ou à la fusion.

Quand on parle de l'interdiction, d'incompatibilité on ne peut pas ignorer l'existence de liens personnels, financiers et professionnels entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée qui peut effectivement porter des préjudices à l'indépendance de contrôleur (commissaire aux comptes).

Le commissaire aux comptes ne doit pas avoir des liens avec les membres de la direction de la société des commissaires aux comptes, car ils peuvent influencer sur son opinion, lors de certification des comptes de la personne ou de l'entité auditée, ainsi les personnes qui occupent des postes sensibles au sein de l'entité auditée (dirigeant, mandataire social,...).

- Les liens familiaux et les autres liens personnels étroits, qui peuvent nuire sur son indépendance ;
- Les liens financiers : la détention d'une action ou d'autres titres qui peuvent donner l'accès au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité²⁷, la détention directe ou indirecte de titre de créance ou de tout autre instruments financiers qui sont émis par la personne ou l'entité, l'obtention d'un prêt ou d'une avance, avoir un contrat d'assurance et dépôt de fond ;
- Les liens professionnels : constitue toute situation qui établit un intérêt commerciale ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions normales du marché entre le contrôleur et le contrôlé (personne, entité).

2 - Les responsabilités du commissaire aux comptes ²⁸

Les responsabilités du commissaire aux comptes, sont parfois jugées excessives, vue l'importance de la mission qui lui survient et la tâche cruciale que lui a confié le

²⁷ Sauf lorsqu'ils sont acquis par un intermédiaire d'un OPCVM faisant appel à l'épargne public.

²⁸ BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P.738, 742.

législateur. Donc l'étude du régime de la responsabilité du commissaire aux comptes, doit couvrir les facettes ci-après de la responsabilité :

- Responsabilité civile qui vise avant tout la réparation d'un dommage ;
- Responsabilité pénale et responsabilité disciplinaire qui cherchent à sanctionner un comportement répréhensible au regard de la loi pénale ou de la règle déontologique.

La responsabilité pénale peut induire une responsabilité civile, où on trouve plusieurs ressemblances entre les deux responsabilités du fait qu'elles naissent de la même constatation (celle d'une faute) et porte sur la même idée (qui nécessite une réparation), mais il existe aussi une divergence entre les deux responsabilités là où on trouve que la responsabilité pénale et aussi disciplinaire vise à sanctionner alors que la responsabilité civile vise à réparer.

En effet du point de vue civil il n'y a pas lieu à responsabilité sauf dans le cas de dommage et d'un tiers lésé, alors qu'en matière de responsabilité pénale et disciplinaire, le préjudice n'est pas la seule condition de la condamnation. La définition de la faute, nous permet de montrer l'autonomie de chaque catégorie de responsabilité.

2 - 1 - La responsabilité civile²⁹

Vue l'importance des missions confiées au commissaire aux comptes, il engage sa responsabilité civile dès lors qu'il a commis une faute durant la réalisation de sa mission conformément à la loi ou qu'il a manqué aux diligences que l'on attendait de lui. Donc la mise en cause de la responsabilité civile du commissaire aux comptes peut survenir lorsqu'il s'agit : d'une faute, d'un préjudice, des victimes et d'un lien de causalité entre la faute et le préjudice.

D'après l'article 715 bis 14 du code de commerce : « les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la personne ou de l'entité que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonction ».

- **L'existence d'une faute** : l'article 715 bis 14 du code de commerce définit que les commissaires aux comptes sont : « civilement responsables des infractions commises par les dirigeants et mandataires sociaux », dans le cas où « en ayant eu connaissance et ils ne les ont pas signalés dans leur rapport à l'assemblée générale

²⁹ ALISSOUTINE, O.K..., principe, objectif et pratique du commissariat aux comptes, mémoire en fin de formation en maîtrise professionnalisée de techniques comptables et financiers, 2004.

ou à l'organe compétent et/ou au procureur de la république ». Il y a constatation d'une faute du commissaire aux comptes lorsque ce dernier n'a pas bien agi avec la diligence et la prudence qu'on est en droit d'attendre de lui, en pratique la faute apparaît lorsque le commissaire aux comptes :

- N'a pas bien accompli une de ses missions ;
- N'a pas satisfait à une obligation de sa mission, de mauvaise foi ou par négligence.

Là, il ne faut pas oublier aussi que le commissaire aux comptes est tenu à une obligation de moyens et non pas de résultat, c'est-à-dire il n'a pas l'obligation de détecter toutes les irrégularités ou inexactitudes qui entacheraient d'une manière significative les comptes dont ils certifient la sincérité, mais il a l'obligation de mettre en œuvre toutes les diligences prévus par les normes professionnelles (les méthodes et les techniques d'audit) qui auraient pu en permettre la découverte.

- **L'existence de préjudice et des victimes :** le préjudice est la conséquence des dommages et négligences commises par le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa fonction. Une faute ne suffit pas à définir un cas de responsabilité, le commissaire aux comptes n'est pas civilement responsable d'une faute qui n'a causé aucun dommage, donc le demandeur (celui qui cherche à engager la responsabilité du commissaire aux comptes) doit prouver que l'auditeur externe a vraiment commis une faute.
- **Lien de causalité entre le préjudice subit et la faute commise par le commissaire aux comptes :** L'appréciation de lien de causalité peut être parfois délicate. Le commissaire aux comptes n'est pas responsable civilement dès lors que le demandeur ne peut justifier que, son préjudice est en relation de causalité juridiquement utile quelque soient les insuffisances du contrôle, alors que le lien de causalité sera établi si le manquement à l'obligation professionnelles du comportement doit être diligent et suivie d'une expression du contrôle de nature à tromper le demandeur.

2 - 2 - La responsabilité pénale

La responsabilité pénale concerne tous les commissaires aux comptes, quelque soit personne physique ou morale, qui se trouvent dans l'obligation d'assumer des infractions commises et de subir la peine prévue par le texte qui les réprime. Parmi ces infractions on peut citer :

- confirmer des informations mensongères sur la situation de la société contrôlée ;
- violation de secret professionnel ou la délivrance d'un rapport incomplet sur les prises de participation ou de contrôle ;
- l'usage illégal du titre de commissaire aux comptes ou de titre quelconque tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci ;
- le non révélation des faits délictueux au procureur de la république ;
- l'exercice illégal de la profession du commissaire aux comptes.

2 - 3 - La responsabilité disciplinaire³⁰

Elle est engagée lorsque le commissaire aurait volontairement ou involontairement manqué au respect des règles, qui sont édictés dans le règlement intérieur d'un conseil ou ordre dont il est membre. Donc la responsabilité disciplinaire du l'auditeur légal est dû à l'existence d'un conseil ou d'ordre national des experts comptables et commissaire aux comptes et d'un règlement intérieur pour règlementer la profession. Il s'agit notamment de protéger la profession en veillant à la compétence et aux qualités morales de ses membres.

Selon l'article 63 de la loi 10-01, « les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leurs gravité : l'avertissement, le blâme, la suspension temporaire pour une durée maximale de six mois et la radiation du tableau ».

Le commissaire aux comptes engage sa responsabilité civile ou pénale pour les fautes ou infractions commises lors de la réalisation de ses missions. Il peut également voir sa responsabilité engagée en cas de simple faute déontologique ; il s'agit d'une responsabilité disciplinaire. Ces trois formes de responsabilité demeurent indépendantes entre elles et ne répondent pas aux mêmes objectifs.

3 - Les missions du commissaire aux comptes³¹

Les missions du commissaire aux comptes s'élargit de plus en plus dans le monde, elles ne consistent pas seulement à rechercher systématiquement les fraudes ou détournements éventuels. Elles se distinguent par deux types de missions à savoir, les missions générales et les missions particulières ou spéciales.

³⁰Loi 10-01 du 11 juillet 2010 relative à la profession des experts comptables, commissaire aux comptes et comptables agréés du journal officiel n°42, art 63, P.09.

³¹BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P.538.

3 - 1 - Les missions générales

Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulés, ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes à la fin de cet exercice. Les missions sont prévus par l'article 23 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010 qui dispose de :

- Certification de la régularité, sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels ;
- La vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations données, dans le rapport de gestion fournis par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts ;
- Appréciation des 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 ;
- Donner des avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant ;
- La signalisation aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

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

3 - 2 - Les missions particulières

En outre les missions générales, le législateur algérien a chargé le commissaire aux comptes d'une multitude de missions particulières. Ces missions sont très variés et de nature temporaire, qui peuvent être résumées comme suit :

- Signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées à l'assemblée générale ;
- Convocation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires en cas de défaut de convocation par le conseil d'administration ;
- Attestation que l'actif net est au moins égal au fond social en cas de transformation de l'entreprise ;
- Certifier le bilan qui serve au versement d'acompte sur les bénéfices ;

- Apprécier les propositions d'une modification des formes et des méthodes d'évaluation des comptes sociaux ;
- Examen des acquisitions de participation.

En plus des missions spéciales évoquées ci-dessus, le commissaire aux comptes peut être appelé à remplir d'autres missions qui sont les suivantes :

3 - 2 - 1 - Le commissariat aux apports

Dans le cas d'une constitution d'une société (SA, SARL), augmentation de capital, fusion ou apport partiel d'actifs, le rôle du commissaire est de donner une évaluation des apports en nature et avantages particuliers consentis. Un apport en nature peut-être pur et simple et donc rémunéré par des actions, des droits ou mixtes. Le président du tribunal de commerce nomme un commissaire aux apports sur requête des associés quand c'est une création ou sur requête des dirigeants s'il s'agit d'une fusion ou d'une augmentation de capital. Le commissaire aux apports doit :

- s'assurer de la réalité des apports.
- constater l'absence d'événements entre la date de l'opération et la date de dépôt du rapport.
- évaluer l'apport et vérifier s'il y a une surévaluation.

3 - 2 - 2 - Le commissariat à la fusion

Le rapport doit être établi sur les modalités de la fusion et les commissaires à la fusion sont soumis aux mêmes incompatibilités que les commissaires aux comptes. Ils doivent vérifier le rapport d'échange c'est-à-dire vérifier que les valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés qui participent à cette opération sont pertinentes et que le rapport d'échange est équitable.

Il est nommé parmi une liste des commissaires aux comptes et experts comptables par le président du tribunal de commerce. Il a des missions particulières suivant le type d'opérations.

3 - 2 - 3 - La certification des comptes d'un parti politique

Les partis politiques bénéficient d'une aide publique ou dons et doivent faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. La nomination est faite par le parti et la confirmation par un écrit de la plus haute instance directrice du parti.

L'objectif de la mission est de certifier les comptes du parti et toutes les entités qui le composent (délégation).

3 - 3 - Révélation des faits délictueux³²

Un acte ne constitue pas une infraction que s'il est prévu et réprimé par la loi, du fait qu'il a été accompli matériellement. La constatation des éléments intentionnels, moraux ou psychologiques est fortement nécessaire.

Le commissariat aux comptes lors de la réalisation de sa mission, est dans l'obligation de dévoiler les faits délictueux dont il aura eu connaissance au procureur de la république, ce qui veut dire que dès l'instant où il a connaissance de faits qui s'apparenteraient à un délit, il doit le révéler au procureur de la république. Le commissaire aux comptes procède à des enquêtes qu'il juge nécessaires en vue d'acquérir l'entière conviction du caractère délictueux du fait à révéler, il doit notamment :

- Garantir que le fait relevé est significatif ;
- S'assurer que ce fait ne constitue pas une simple erreur ou omission ;
- Cerner les conséquences de dit fait et le but poursuivi ;
- D'identifier les personnes qui portent la responsabilité.

Le commissaire aux comptes est le seul juge de l'opportunité d'informer les dirigeants ou non, de sa démarche auprès du procureur de la république, il a par ailleurs l'obligation d'informer le conseil d'administration ou l'assemblée générale des actionnaires des infractions ou des irrégularités qu'il a découverte³³.

Le défaut de révélation des faits délictueux engage la responsabilité pénale, civile et disciplinaire du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns. Pour favoriser le bon déroulement de sa mission, il est nécessaire qu'il veille au respect des règles définies par la loi et engage ses responsabilités dans les délais qui convient.

³² CHIBANE.A., commissariat aux comptes diligences et aspects règlementaires, rapport de stage, 2007, P.23.

³³ L'article 715 bis 13 du code de commerce.

Section 02 : Relations du commissaire aux comptes et l'approche classique

1 - Relation du commissaire aux comptes avec l'entreprise auditée³⁴

Le commissaire aux comptes communique au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance, les informations relatives aux contrôles qu'il a effectués et les conclusions qu'il en tire, quant aux modifications éventuelles des documents comptables. De même, il doit les informer des irrégularités, inexactitudes et faits lui paraissant délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission.

Le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion du conseil d'administration ou du directoire qui arrête les comptes de l'exercice écoulé ; de même il peut être convoqué, s'il y a lieu, à toute autre réunion du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

Si la loi impose les principes et certaines règles de communication entre le commissaire aux comptes et les dirigeants sociaux, il convient de préciser l'objet, le moment, et la forme de ces communications.

1 - 1 - L'objet des communications

Certaines communications sont expressément prévues par la loi, notamment le code du commerce, d'autres découlent des principes généraux régissant la mission.

1 - 1 - 1 - Les communications expressément prévues par la loi

Le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire les contrôles qu'il a effectués. A cet effet, et généralement, il se référera à son programme de travail, en rappellera les rubriques principales et, s'il y a lieu, mentionnera les modifications que ses prévisions initiales de travaux ont subies. Dans certains cas, notamment pour donner plus de force à certaines observations, le commissaire aux comptes pourra être amené à préciser les diligences accomplies.

Le commissaire aux comptes signale sur les postes des états de synthèse auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces états. Il peut s'agir

³⁴BENNAI, N, BENSGHIR, A., audit et commissaire aux comptes : théorie et pratique en Algérie, mémoire de master II, université de Bejaïa, 2012, P. 66-69.

aussi bien des projets soumis au conseil d'administration que des documents arrêtés par celui-ci.

Le commissaire aux comptes informe les irrégularités et inexactitudes qu'il aurait découvertes, qu'elles relèvent du contrôle des comptes ou des vérifications spécifiques qui entrent dans sa mission. Lorsque qu'il s'agit des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire ou du conseil de la surveillance il doit les révéler dans son rapport à l'assemblée générale.

Le commissaire aux comptes fait part des conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice.

Le commissaire aux comptes informe également les dirigeants sociaux de tout fait lui paraissant délictueux dont il a eu connaissance pendant l'exercice de son mandat.

1 - 1 - 2 - Les communications découlant des principes généraux régissant la mission

Compte tenu de l'importance de l'appréciation du contrôle interne dans la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes, celui-ci, si cela est utile, donnera une information particulière à ce sujet : faiblesses, risques qui en découlent, améliorations nécessaires.

Sur toutes les questions qui entrent dans le champ de ses fonctions, et à condition que sa liberté d'appréciation ne puisse être diminuée par la suite, le commissaire aux comptes, de sa propre initiative ou sur demande des dirigeants sociaux, peut leur donner les avis et conseils qu'il juge utiles.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes prendra en considération le principe d'importance significative et du seuil de signification pour déterminer si, et à qui, une information doit être donnée. Des observations utiles au niveau des services de la société, et faites dans le cadre de la mission permanente, peuvent ne pas présenter d'intérêt pour le président ou pour le conseil d'administration. Toutefois, le commissaire aux comptes appréciera l'utilité de faire connaître au président et au conseil d'administration, les observations qu'il a fait aux différents services de la société, même s'il a obtenu les régularisations ou modifications qui étaient nécessaires.

Le commissaire aux comptes fait part des observations qu'appellent de sa part, du point de vue de leur sincérité, les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes de la société, notamment le rapport du conseil d'administration et ses annexes. Lorsque, dans les grandes entreprises, une fonction est créée par le conseil

d'administration pour examiner plus spécialement les questions relatives à l'organisation et aux méthodes comptables, le commissaire aux comptes pourra lui adresser une communication particulière à ce sujet.

1 - 2 - Le moment des communications

Le commissaire aux comptes peut, au cours de l'année, faire une communication, au moment qu'il juge utile, au conseil d'administration, aux dirigeants sociaux et aux responsables. Cependant, et puisque la loi ordonne qu'il soit convoqué à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes de l'exercice écoulé, il est souhaitable que le commissaire aux comptes y assiste, ou se fasse représenter, et effectue les communications aux administrateurs que la loi lui impose au cours de cette réunion, et notamment, les communications sur les comptes.

Mais, pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'avant cette réunion le commissaire aux comptes ait pu, prendre connaissance des projets de comptes préparés par la direction générale, les contrôler et apprécier les différentes options qui seront soumises au conseil.

Dans le cas où il n'aurait pas été en mesure de commencer, ou, dans celui le plus fréquent, de terminer le contrôle des projets de comptes avant la réunion du conseil, le commissaire aux comptes fera connaître à ce dernier cette circonstance en se réservant la possibilité d'exprimer son opinion définitive par la suite, et devra demander qu'il soit fait mention de cette circonstance au procès-verbal de la séance. Dans le cas où, à la suite des contrôles préalables à la réunion du conseil qui arrête les comptes, les observations du commissaire aux comptes aboutiraient à modifier les comptes de manière substantielle, il conviendrait que le président du conseil d'administration en soit informé avant la réunion. Si le commissaire aux comptes n'assiste pas au conseil d'administration, il effectue sa communication éventuelle au conseil d'administration, dans le cadre de la loi, notamment le code du commerce, le plus tôt possible avant la réunion de l'assemblée générale.

Une fois les comptes arrêtés par le conseil d'administration, et ses contrôles terminés, si le commissaire aux comptes aboutit à la conclusion qu'il doit refuser sa certification ou ne la donner qu'assortie de réserves importantes, il est souhaitable qu'il en informe le conseil d'administration.

1 - 3 - La forme des communications

Le commissaire aux comptes a le choix de la forme qu'il convient de donner à ses communications. Cette forme dépend étroitement de l'importance de la communication,

tant pour la société que pour la responsabilité du commissaire aux comptes, et en particulier de son incidence sur les comptes eux-mêmes.

La communication orale au conseil d'administration, si le commissaire aux comptes y assiste, au président dans le cas contraire, est possible dans le cas de certification pure et simple, en l'absence de toute réserve ou observation significative, et s'il ne s'avère pas utile de préciser par écrit les investigations faites. La communication orale à la direction générale ou au président, est également possible au stade des projets de bilan, et n'appellent pas nécessairement de confirmation écrite s'il a été tenu compte des observations du commissaire aux comptes aux divers stades de l'examen.

Dès lors que les constatations du commissaire aux comptes revêtent un caractère significatif, qu'il s'agisse de rectifications à apporter aux comptes, d'irrégularités, d'observations relatives au contrôle interne, il est souhaitable que le commissaire aux comptes utilise la forme écrite. Le commissaire aux comptes veillera à la cohérence entre les conclusions de ses communications écrites et l'opinion exprimée dans son rapport général.

Dans les cas particulièrement graves, le commissaire aux comptes pourra utiliser la lettre recommandée.

2 - Relation du commissaire aux comptes avec les autres professionnels intervenant auprès de l'entreprise³⁵

Il convient cependant de noter que toute entité a fortement besoin de déterminer un commissaire aux comptes, ce dernier ayant des responsabilités particulières, son travail et ses interventions sont différents par rapport à d'autres professionnels qui interviennent au sein de l'entreprise, il dispose de nombreuses relations avec eux dont on distingue :

2 - 1 - Relation avec les experts comptables

Selon l'art 18 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010, l'expert-comptable en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions compte tenu de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrit par la loi.

L'expert-comptable est un professionnel indépendant ayant la qualité d'un commissaire aux comptes qui doit respecter des règles professionnelles et fournir une

³⁵CHIBANE.A, op.cit, P.17 ,18.

attestation à la fin de ses travaux, il apporte également des conseils dans le cadre de sa mission sur des domaines concernant la gestion, l'organisation et l'informatique.

Les travaux du commissaire aux comptes ne se confondent pas avec ceux de l'expert-comptable, il faut rappeler que les règles d'incompatibilités interdisent à un professionnel d'exercer les deux activités aux même temps dans la même entreprise.

- ✓ Le commissaire aux comptes et l'expert-comptable peuvent échanger leurs informations ;
- ✓ Le commissaire aux comptes ne doit pas demander à l'expert de lui divulguer les informations qui entreraient dans son champ du secret professionnel ;
- ✓ Les travaux réalisés par l'expert-comptable ne peuvent pas dégager le commissaire aux comptes de ses responsabilités.

2 - 2 - Relation avec l'avocat conseil

Dans le but d'apprécier l'importance des litiges et leurs conséquences sur les comptes, le commissaire aux comptes demande aux dirigeants de l'entreprise la possibilité d'interroger leur avocat conseil sur les travaux qu'ils ont effectués au sein de cette entité. C'est les dirigeants de l'entreprise qui prennent la responsabilité et répondent au même temps à la demande du commissaire aux comptes en leur fournissant des renseignements sur des spécificités juridiques de leur société, les avocats sont tenu de garder le secret professionnel.

2 - 3 - Relation avec le service d'audit interne

Les auditeurs internes et externes ont le même objectif qui concerne la conformité à la réalité et à la fiabilité des comptes. Le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux des auditeurs internes et entretient une relation technique avec ces derniers.

2 - 4 - Relation avec les autres commissaires aux comptes dans le cadre des groupes de société

Les commissaires aux comptes de la société mère ont le droit d'examiner les comptes de la société filiale ; et observe au même temps les dossiers du travail de leur confrère dans les filiales s'ils sont conformes à la loi.

2 - 5 - Le co-commissaire aux comptes³⁶

Le co-commissariat appelé également « joint audit » est l'exercice par deux ou plusieurs membres ou sociétés professionnelles, inscrits au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes, d'une mission du commissariat aux comptes pour remplir, séparément, les diligences requises, d'en assumer la responsabilité et d'exprimer une opinion conformément aux textes réglementaires et aux normes professionnelles en vigueur.

Le co-commissariat aux comptes n'est pas un double audit exercé séparément par des auditeurs mais bien une collaboration entre deux commissaires aux comptes agissant en coordination et de façon indépendante. Ainsi les travaux de chaque co-auditeur font partie intégrante de l'approche d'audit mis en œuvre par chacun d'entre eux et doit faire l'objet d'un échange entre eux en toute indépendance.

Chacun des co-commissaires aux comptes désignés est individuellement responsable de la planification, de l'exécution des travaux d'audit qu'il réalise et de l'opinion qu'il exprime. En conséquence, il est supposé avoir accompli toute les diligences requises et il ne peut pas, le cas échéant, se prévaloir du fait des manquements aux diligences professionnelles ou à l'étendu des travaux ou à l'inadéquation des procédures de contrôle imputables à son confrère.

3 - L'approche classique³⁷

Il existe deux approches permettant à l'auditeur de suivre une mission d'audit au sein d'une entreprise la première est l'approche classique, la deuxième est l'approche par les risques qui est apparu récemment.

Dans l'approche classique, l'auditeur va des états financiers aux documents comptables, il ne met pas en place le problème de l'audit dans son ensemble, mais il se limite aux chiffres et aux documents. Il vise les domaines qui représentent une part significative de l'activité reflétée par les comptes annuels, et les mouvements des états financiers qui présentent des variations significatives par rapport à l'exercice précédent ou par l'étude de l'évolution de certains ratios dans le temps.

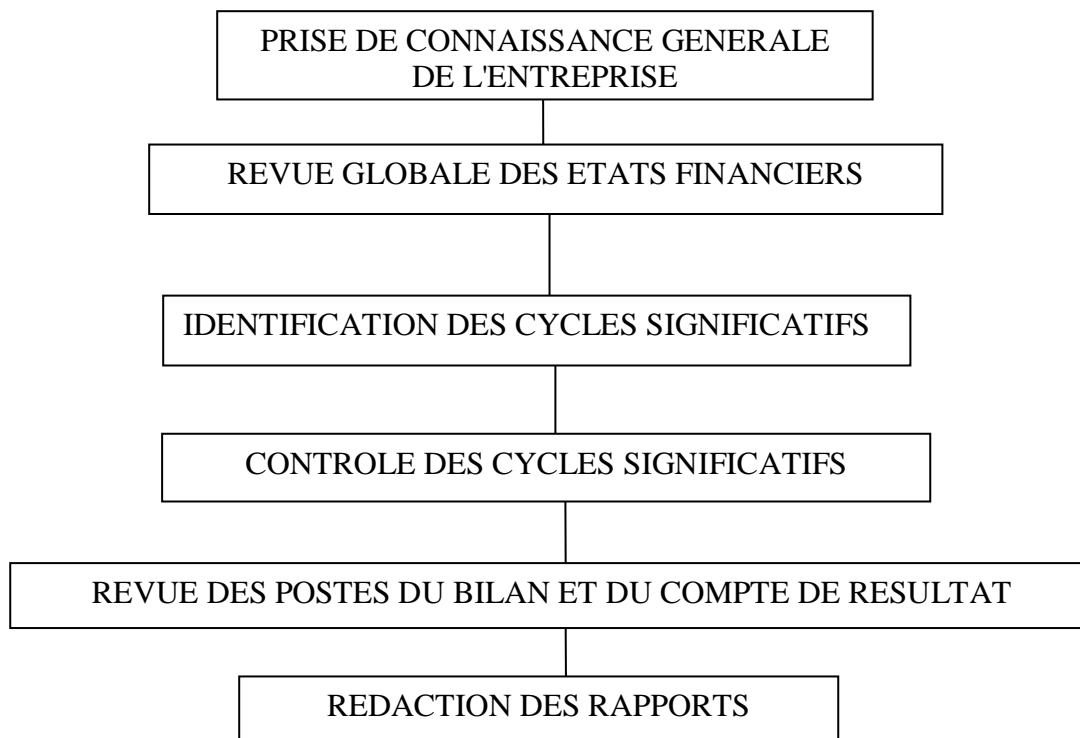
³⁶YVES-ALAIN, A., mobilized to defend the open market and the quality of the audit, <http://www.blog-audit.com>, consulté le 25 mars 2013.

³⁷NGAN, J., essai de planification d'une mission d'audit suivant l'approche par les risques, www.memoireonline.com, 2006, consulté le 29 mars 2012.

3 - 1 - Les étapes de l'approche classique

L'auditeur ne procède pas à l'évaluation du contrôle interne. On peut dire que l'analyse du contrôle interne ainsi que le contrôle des comptes se font presque de la même manière. L'objectif principal de l'auditeur ici est de s'assurer tout simplement que les informations contenues dans les comptes annuels sont justifiées par des documents comptables probants. Sa démarche peut être schématisée comme suit :

Figure N°01 : Les étapes de l'approche classique



Source : réalisé par nos propres soins

3 - 1 - 1 - Prise de connaissance de l'entreprise

C'est la première étape à laquelle procède l'auditeur pour s'informer en générale sur l'environnement de l'entreprise qui consiste à l'évolution générale de l'entreprise, le marché des ventes (produits, clientèle), le marché d'achat, la situation financière, les relations bancaires, le personnel, les organismes sociaux, l'aspect fiscal, l'organisation générale, le système d'information comptable, financier et de gestion, les principales modifications des procédures et les particularités comptables...

3 - 1 - 2 - Revue globale des états financiers

L'auditeur fait une analyse des états financiers de l'entreprise à auditer pour se garantir de leur cohérence générale. Cette revue consiste au rapprochement entre les états financiers, la balance auxiliaire et le grand livre avec les données de la balance générale.

3 - 1 - 3 - Identification et contrôle des cycles significatifs

Dans cette étape l'auditeur procède à l'analyse des cycles significatifs de l'entreprise et de leur fonctionnement. Les cycles significatifs sont analysés comme ceux qui correspondent aux postes significatifs des comptes annuels, ensuite l'auditeur effectue les contrôles appropriés sur les cycles significatifs dans l'objectif de valider les postes du bilan et du compte de résultat qui leur sont associés.

3 - 1 - 4 - Revue des postes du bilan et du compte de résultat

Après le contrôle des cycles significatifs, l'auditeur passe en revue les postes du bilan et du compte de résultat qui ne font pas partie des cycles principaux en fonction de leur importance éventuelle dans les comptes.

3 - 1 - 5 - Rédaction des rapports

C'est la dernière étape, dont laquelle l'auditeur fait un résumé de ses travaux tout au long de sa mission.

3 - 2 - Limites de l'approche classique

Cette approche comprend plusieurs limites qui découlent d'un manque de planification et de la prise en compte du contrôle interne.

3 - 2 - 1 - Insuffisance de planification

Lors de l'exécution de sa mission, l'auditeur concentre toute sa réflexion de manière à s'assurer que les informations contenues dans les états financiers sont justifiées par les pièces comptables nécessaires et néglige le problème de l'audit dans sa totalité. Ce qui le conduit alors à vérifier de manière efficace la réalité des enregistrements comptables.

Dans ce cas, il lui sera difficile de détecter un fait comptable qui n'aurait pas été enregistré en comptabilité. Ce qui met l'auditeur dans l'erreur dans le cas où il peut donner une opinion favorable alors que des anomalies significatives existent dans les états financiers du fait du non comptabilisation de certaines opérations.

3 - 2 - 2 - Insuffisance de la prise en compte du contrôle interne

Le fait pour l'auditeur de vérifier que les états financiers sont justifiés par des pièces comptables probantes, le conduit très souvent à effectuer un examen exhaustif des dites pièces. Or, avec l'évolution générale des structures économiques et la complexité de plus en plus croissante de leurs activités, le nombre de pièces comptables connaît une augmentation exponentielle. Ces pièces ne peuvent être examinées dans les délais impartis pour l'audit. Délais qui sont de plus en plus réduits compte tenu de l'exigence des marchés financiers pour la publication de l'information comptable.

Par conséquent, il sera difficile à l'auditeur suivant cette approche, de mener un audit efficace et efficient et d'aboutir à une opinion qui traduit le résultat ainsi que la situation financière et patrimoniale de l'entreprise.

D'où l'apparition d'une nouvelle approche, c'est l'approche conceptuelle moderne du contrôle des comptes qui repose ainsi sur une vision déterminée de l'entreprise et de la notion d'audit. Elle implique une démarche structurée qui s'articule autour de la notion de « risque » et de maîtrise de risque.

Section 03 : L'approche par les risques

L'analyse des risques et de leur incidence possible sur les comptes, et par conséquent sur les travaux de commissaire aux comptes, est particulièrement importante lors de l'orientation de la mission. Toute entreprise est sujette à des possibilités de risques d'erreurs dans l'exécution, le suivi, le contrôle et l'enregistrement des opérations ainsi que dans la présentation de l'information financière.

1 - Nécessité de l'approche par les risques

Dans la mesure où les états financiers correspondent à la synthèse d'un très grand nombre de transactions qui ont été initiées à travers des systèmes et des procédures plus ou moins compliqués, il n'est pas possible pour l'auditeur de vérifier l'intégralité des transactions. Il lui est donc nécessaire de mettre en place une approche qui lui permettra d'obtenir cette assurance raisonnable et de motiver son opinion, tout en optimisant son efficacité. Cette approche permet de gagner en efficacité car l'auditeur évalue les zones de risque pour lesquels les vérifications sont approfondies et les éléments qui ne présentent pas de difficultés particulières pour lesquels l'auditeur procède à des vérifications allégées.

L'audit financier s'est longtemps limité à une révision des comptes, axée sur la mise en œuvre de contrôle substantifs et conduisant à la délivrance d'une conclusion sur la qualité des états financiers. Dans cette démarche l'auditeur examine les uns après les autres les comptes des balances générales et auxiliaires, en contrôle la justification, et vérifie qu'ils sont correctement repris dans les états de synthèse.

Ce type de contrôle trouve rapidement ses limites lorsqu'il s'agit d'une entité dont la comptabilité enregistre des milliers d'opérations, parfois réparties sur plusieurs sites, et pouvant traduire certains cas des opérations complexes, il devient notoirement insuffisant. L'auditeur, qui ne peut pas tout voir, et dont le temps d'intervention est compté, doit alors mettre en œuvre une méthodologie qui lui permette à la fois :

- de motiver son opinion, c'est-à-dire d'obtenir les informations probantes nécessaires et suffisantes pour porter un jugement pertinent des états financiers ;
- d'obtenir un maximum d'efficacité, c'est-à-dire d'optimiser le rapport entre le coût de son contrôle, l'identification des risques et le niveau de risque obtenu.

L'auditeur s'efforce d'atteindre ce résultat en concentrant ses efforts sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, autrement dit en réalisant une approche par les risques.

2 - Composantes de l'approche par les risques

La méthodologie de cette approche repose sur trois composantes de base³⁸

- La première est la définition de critères de références, servant du support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, ces critères sont constitués par les assertions d'audit ;
- La deuxième est l'identification des risques propre à remettre en cause ces assertions. Dans ce but, l'auditeur détermine les risques qui d'une part, sont susceptibles de se produire et qui, d'autre part présentent un caractère significatif ;
- Enfin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion par l'auditeur des risques affectants les états financiers. Celui-ci adapte des diligences en vue de réduire au minimum son propre risque d'audit, qui est d'émettre une opinion erronée sur les états financiers.

³⁸ HAMZAOU, M., audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Edition pearson, France, 2008, P.43.

2 - 1 - Assertion d'audit

Les assertions d'audit peuvent être définies comme les critères dont la réalisation conditionne l'image fidèle que donnent de la réalité les états financiers. Ces assertions se rapportent aux enregistrements comptables, aux soldes comptables et aux états financiers³⁹.

2 - 1 - 1 - Assertions relatives aux enregistrements comptables

L'exhaustivité des enregistrements traduit le fait que la comptabilité de l'entreprise prend en compte l'ensemble des opérations devant donner lieu à un enregistrement, eu égard au référentiel qui sert de base, à la mise en œuvre de l'audit financier.

La régularité des enregistrements comptables traduit le fait que tous les enregistrements pris en comptes sont corrects dès lors :

- Qu'il correspond effectivement à une opération réelle de l'entreprise, donc pour une opération fictive, l'assertion relative aux enregistrements comptables n'est pas vérifiée.
- Qu'il est conforme au référentiel comptable par rapport auquel doit se prononcer l'auditeur c'est-à-dire qu'un enregistrement doit être appuyé d'une pièce justificative, sinon il sera considéré comme irrégulier, mais aussi, qu'il respecte les principes comptables contenu dans ce référentiel.
- Que l'opération à laquelle il correspond concerne bien l'entreprise.

Enfin, la coupure des enregistrements, qui traduit le principe de séparation des exercices : une opération doit affecter les résultats de l'exercice au cours duquel elle a effectivement eu lieu.

2 - 1 - 2 - Assertions relatives aux soldes comptables

L'existence d'un solde à une date donnée traduit le fait qu'il peut être justifié par des éléments actifs et passifs existant réellement à cette date. On observe que l'existence d'un solde ne peut être compromise sans qu'il y ait eu atteinte préalablement à la régularité ou à l'exhaustivité des enregistrements ;

L'évaluation d'un solde traduit qu'il apparaît bien à une date donnée pour sa valeur d'inventaire. On observe qu'une atteinte à cette assertion peut intervenir alors même que toutes les opérations ont été régulièrement enregistrées, elle suppose toutefois un défaut

³⁹OBERT, R, MAIRESSE, M., op.cit, P.185.

d'enregistrement de la correction de valeur nécessaire pour ramener le solde à sa valeur d'inventaire.

2 - 1 - 3 - Assertions relatives aux états financiers

Ces assertions traduisent le fait que les conventions de présentation du référentiel retenu pour la certification sont appliquées, notamment en termes de non-compensation et de lisibilité des états financiers. L'assertion de pertinence de l'information financière traduit l'exhaustivité et la régularité de l'information financière donnée par l'entité auditée au regard du référentiel applicable.

Les assertions permettent donc de définir les conditions à remplir pour que les comptes puissent être certifiés, dès lors que l'ensemble des assertions relatives aux enregistrements comptables, aux soldes et aux états financiers peuvent être validés, l'auditeur est en mesure de délivrer sa certification. Les assertions constituent également pour l'auditeur autant de points de référence pour l'identification et l'appréciation des risques pesant sur les états financiers.

2 - 2 - Identification des risques pesant sur les assertions

Pour être en mesure d'adapter le niveau de ses diligences, l'auditeur doit évaluer le risque que les états financiers soumis à son jugement comportent des erreurs, autrement dit que les assertions d'audit soient affectées par des anomalies.

Le risque d'audit résulte de trois facteurs : la probabilité pour qu'en l'absence d'un contrôle interne fiable, une erreur significative se produise dans les états financiers, la probabilité qu'une erreur ne soit pas détectée grâce aux contrôles mis en place par l'entreprise et, enfin, la probabilité que l'auditeur externe ne détecte pas une erreur significative en dépit des contrôles mis en place.

2 - 2 - 1 - Le risque inhérent (général)⁴⁰

Ce risque peut avoir une incidence sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise. L'environnement économique et le secteur d'activité dans lesquels évolue l'entreprise vont influencer ses opérations et créer certaines zones de risques, à titre d'exemple :

- Un secteur d'activité en déclin peut susciter des difficultés liées à la continuité de l'exploitation ;

⁴⁰ CHEURFA.D., l'audit financier externe, mémoire magistère, université d'Alger, 2006, P.27.

- Une entreprise de négoce (commerce) n'est pas confrontée aux mêmes problèmes d'évaluation de ses stocks tels qu'une entreprise de production.

Les zones à risque sont liées à :

a) L'organisation générale et la structure de l'entreprise

- Une entreprise qui exerce ses activités dans de nombreuses localités géographiques est plus difficile à contrôler qu'une entreprise centralisée ;
- Une entreprise disposant d'un organigramme clair bénéficie d'un atout à priori plus favorable qu'une entreprise dans laquelle chacun fait ce qu'il veut.

b) Ses perspectives générales

- politique financière : une entreprise qui se finance par un découvert non confirmé risque de voir ce financement suspendu par son banquier ;
- politique commerciale : une rotation rapide du catalogue des produits peut créer des risques d'obsolescence rapide des stocks ;
- politique sociale : des conflits sociaux fréquents peuvent mettre l'entreprise en difficulté et affecter la continuité de l'exploitation.

c) Ses perspectives de développement

Si l'entreprise prévoit un développement rapide, l'auditeur doit être attentif sur les moyens mis en œuvre pour pouvoir y faire face, sur le plan administratif notamment; par contre, si les perspectives sont mauvaises, l'auditeur doit veiller aux problèmes liés à la continuité de l'exploitation.

d) Son organisation administrative et comptable

- l'existence de procédures administratives et comptables formalisées laisse supposer qu'on puisse s'appuyer sur le contrôle interne ;
- un système de contrôle budgétaire est éventuellement une source d'information probante qui peut être utilisée ;
- l'existence d'un service d'audit peut permettre une coopération intéressante.

e) Ses politiques comptables

Avant même d'aborder ses contrôles, l'auditeur doit s'interroger sur les principes comptables suivis et leur bien-fondé, au moins pour les postes principaux et les points caractéristiques de l'activité.

f) Risques liés à la nature et au montant des opérations traitées

Les états financiers sont le résultat du processus de traitement des données et des informations de l'entreprise. On peut distinguer :

- Les données répétitives qui sont traitées régulièrement par le système, elles sont la traduction d'opérations de routine (achat, ventes, salaires, trésorerie...);
- Les données ponctuelles, complémentaires des événements précédents mais qui sont saisies à des intervalles de temps plus ou moins réguliers (inventaire physique, évaluation de fin d'exercice...);
- Les données exceptionnelles qui résultent d'opérations ou de décisions qui sortent du cadre de l'exploitation courante (réévaluation, augmentation du capital, fusion, restructuration...);

g) Risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes

Pour les opérations répétitives, le système de traitement et de saisie doit être conçu pour prévenir les erreurs ou détecter celles qui se produisent afin de les corriger. Même lorsque la conception d'un système est fiable, il existe un risque que son fonctionnement soit défaillant, des contrôles prévus peuvent ne pas être exécutés.

Certains facteurs peuvent accroître les risques de mauvais fonctionnement :

- Système complexe ;
- Formation ou supervision du personnel d'exécution insuffisante ;
- Rotation élevée du personnel entraînant un manque d'expérience.

L'auditeur doit être attentif à ces différents facteurs de risque dans sa démarche générale, mais c'est lors de la prise de connaissance générale de l'entreprise qu'il doit s'efforcer de les identifier pour en tenir compte dans l'orientation de ses travaux.

2 - 2 - 2 - Risque lié au contrôle ou risque de non maîtrise (par l'entreprise)

C'est « le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détecté et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise »⁴¹.

Le risque de contrôle interne est ce qui peut conduire à l'occurrence d'une erreur ou d'une fraude, en dépit des procédures mises en place dans l'entreprise : le contrôle interne n'est pas alors suffisamment fiable, dans sa conception ou dans son fonctionnement, ce qui laisse une faille et rend l'entreprise vulnérable à ses risques inhérents. Ces derniers sont souvent liés au système d'information et concerne principalement les opérations répétitives. Les risques d'erreurs ne sont cependant pas les seuls, le système doit aussi être conçu afin d'éviter l'existence d'autorisations d'accès trop large à des bases de données.

⁴¹VALIN.G, GAVANOU.J.F, CUTTMAM.C.,controlor & auditor, édition Dunod, Paris, 2006, P.167.

Ils doivent être opérés par l'auditeur lors de la prise de connaissance et la phase d'appréciation du contrôle interne. Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet en effet à l'auditeur :

- D'identifier les types d'erreurs rendus possibles par les lacunes du système ;
- De mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

2 - 2 - 3 - Risque de non-détection (par l'auditeur)

Ce risque correspond à une appréciation erronée de la part de l'auditeur sur l'étendue des travaux à réaliser et sur le seuil de ses contrôles, qui est susceptible de le conduire à émettre une opinion sans réserve sur des comptes qui comportent une ou plusieurs erreurs significatives. En effet, il existe un risque humain, lié au caractère d'évaluation et d'appréciation porté par le professionnel dans cette revue des risques. A cet égard, de nombreuses interrogations subsistent quant à la correcte appréciation de ces risques et au dimensionnement des travaux d'audit qui en résulte⁴².

2 - 3 - La gestion des risques

Le risque d'audit est le résultat d'une combinaison des trois facteurs de risques. On parle ainsi de modèle du risque d'audit :

$\text{Risque d'audit} = \text{risque inhérent} \times \text{risque lié au contrôle} \times \text{risque de non-détection}$

Si l'on regroupe les notions de risque inhérent et de risque lié au contrôle, le modèle devient :

$\text{Risque d'audit} = \text{Risque d'erreurs significatives} \times \text{risque de non-détection sur les états financiers}$

La matrice suivante établie par l'IAASB permet d'estimer le risque de non-détection acceptable en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle :

⁴²DUBUISSON. S., l'audit, édition la découverte, Paris, 2004, P.34.

Tableau N°01 : Evaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle

		Evaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Evaluation par l'auditeur du risque inhérent	Elevé	Maximum	Elevé	Moyen
	Moyen	Elevé	Moyen	Faible
	Faible	Moyen	Faible	Minimum

Source : Obert. R. Maitresse.MP, « Comptabilité et audit », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 402.

La gestion du risque consiste à définir la nature et l'étendue du contrôle à mettre en œuvre, autrement dit le programme d'audit, en fonction du risque d'erreur attaché aux états financiers, c'est-à-dire de l'importance du risque d'erreurs possible. Elle convient en effet à considérer que le risque d'audit doit rester constant, à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dès lors, l'augmentation du risque d'erreur associé aux états financiers entraîne logiquement la mise en œuvre de diligences renforcées ; inversement, la diminution de ce risque peut justifier un allègement de ces diligences.

Le niveau de risque accepté par l'auditeur repose pour une partie importante sur son jugement professionnel.

3 - La notion d'importance relative et le seuil de signification

3 - 1 - Notion d'importance relative

Le commissaire aux comptes apprécie l'importance relative de chaque élément contribuant à la présentation de la formation financière faisant l'objet de ses contrôles. Afin de ne pas s'engager dans des travaux qui ne servaient pas à fonder son opinion, il fixe dès la phase d'orientation de sa mission, des seuils de significations qui lui permettront d'éviter des travaux inutiles et détermine un seuil de signification à partir duquel les erreurs constatées auront une incidence sur son opinion.

3 - 2 - Seuil de signification⁴³

Selon la CNCC, le seuil de signification est « la mesure que peut faire le commissaire aux comptes du montant, à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes annuels ainsi que l'image

⁴³DRIF.L, HADERBACHE.R., l'audit externe des états financiers, mémoire master II, Bejaia, 2012, P.28, 29.

fidèle du résultats des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise ».

Le seuil de signification est défini par la norme ISA 320 relative aux anomalies significatives et au seuil de signification comme le « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés ».

La détermination de seuil est le plus souvent opérée à partir des grandeurs significatives incluses dans les comptes auxquelles sont appliquées des pourcentages. La démarche appliquée doit faire intervenir à la fois des critères quantitatifs issus des états financiers (résultat, total bilan, capitaux propres, chiffre d'affaires,...), mais aussi des critères qualitatifs liés aux caractéristiques de l'entreprise (l'environnement de l'entreprise).

Une première étape consiste à déterminer les grandeurs significatives des états financiers pouvant servir de base à des calculs de proposition de seuil. Ces grandeurs sont variables d'une entreprise à l'autre, en fonction de la taille et de la nature de l'activité.

Une deuxième étape consiste à appliquer des taux aux grandeurs significative retenues afin d'obtenir des propositions de seuil. Le choix des taux applicable doit toujours traduire le caractère inversement proportionnel qui existe entre le seuil de signification et l'évaluation des risques possibles. En conséquence, plus le risque est élevé, plus le seuil de signification déterminé par l'auditeur doit être faible pour pouvoir délivrer un niveau d'assurance raisonnable et inversement.

Une troisième étape conduit l'auditeur à arbitrer entre les propositions de seuil obtenues, le jugement de professionnel joue alors un rôle majeur.

La quatrième et dernière étape consiste pour l'auditeur à valider ou à aménager le seuil déterminé. L'auditeur recherche à ce stade les éléments complémentaires pouvant avoir une influence sur le seuil de signification.

Le seuil de signification est déterminé de façon préliminaire au cours de la phase d'orientation et de planification de la mission. A cette date l'auditeur dispose des comptes de l'exercice précédent et éventuellement des comptes intermédiaires et des budgets de l'année en cours. L'auditeur utilise les états financiers qui lui paraissent traduire en mieux les données caractéristiques de l'exercice. Le montant de seuil doit être indiqué dans le plan de mission.

Il n'existe pas en la matière de règles donnant des seuils de signification qu'il suffirait d'expliquer purement et simplement. Néanmoins, l'indication d'un certain nombre de lignes

directrices dégagées par la doctrine comptable est de nature à aider le professionnel comptable et faciliter la tâche des utilisateurs. Cette approche nous paraît pertinente de vue qu'elle nous permet de gagner plus de temps.

Conclusion

La mission des auditeurs légaux se particularise par son caractère permanent.

Le caractère légal de la mission censoriale des commissaires aux comptes exige de celui-ci un comportement particulier dans l'exercice de sa profession, il doit être en mesure de diriger l'exécution de sa mission sous son entière responsabilité tout en respectant les règles déontologiques.

La mission du commissaire aux comptes est devenue plus complexe et a connu une extension au fil du temps, plusieurs approches puissent être utilisées pour mieux cerner le contenu de la mission ou, plus exactement des missions accordées au commissaire aux comptes.

Chapitre III :
Le déroulement de la
mission du
commissariat aux
comptes

Chapitre III : Le déroulement de la mission du commissariat aux comptes

Introduction

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

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.

Ainsi, dans ce présent chapitre, nous allons présenter la démarche du commissaire aux comptes, ensuite les différents outils et techniques qu'il peut utiliser durant sa mission.

Enfin, nous allons mettre l'accent sur la rédaction de son rapport et l'expression de ses opinions.

Section 01 : La démarche du commissaire aux comptes

La démarche de l'audit financier peut faire l'objet de deux découpages⁴⁴ :

Le premier, plus théorique, par phases, horizontal, permet d'acquérir la compréhension des principales phases constitutives de l'audit financier.

Le second, plus opérationnel, par cycles, vertical, permet de voir comment en pratique les différentes phases de l'audit se succèdent au sein de chaque cycle dans une démarche continue et parfaitement cohérente.

1 - Le rôle du commissaire aux comptes

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

1 - 1 - L'aspect économique

En certifiant les comptes d'une société ou d'un organisme quelconque, le commissaire aux comptes leur confère un caractère de fiabilité et de crédibilité. Comme s'il s'agissait d'un contrôle " par procuration ", les actionnaires, le banquier, le client, le

⁴⁴MsERCIER, A, MERLE, P., op.cit, P.509.

fournisseur et toute tierce personne intéressée se trouvent plus confiants et rassurés devant des états financiers " authentifiés " par ce professionnel compétant et indépendant plutôt que s'ils ne portent que la griffe du comptable ou du gérant.

Ce dispositif est une garantie supplémentaire pour tous les consommateurs de l'information financière et comptable, il tend de ce fait à sécuriser les rapports entre divers intervenants économiques.

1 - 2 - L'aspect social

Lorsque certains indicateurs virent au rouge, le commissaire aux comptes prévient les dirigeants du risque encouru par leur société, on rassemble tous ces facteurs sous le vocable de " procédure d'alerte " qui couvre parfois, un conflit latent avec le principe de non immixtion dans les actes de gestion, également consacré par la loi.

1 - 3 - L'aspect juridique et judiciaire

Ce volet évoque inmanquablement la responsabilité du commissaire aux comptes. Ce dernier encoure trois types de responsabilités, comme nous l'avons signalé précédemment au deuxième chapitre, la responsabilité civile, pénale et disciplinaire.

2 - Le commissariat aux comptes par phase

Dans un audit des états financiers, on peut distinguer quatre phases qui peuvent être résumés comme suit :

- Prise de connaissance et planification de la mission ;
- Evaluation du contrôle interne ;
- Révision des comptes ;
- Finalisation et émission du rapport d'audit.

2 - 1 - 1 - Prise de connaissance de l'entité et évaluation des risques

La prise de connaissance de l'entreprise à auditer est la phase préliminaire qui est considérée très importante surtout dans le cas d'une première mission, l'objectif du commissaire aux comptes dans cette phase est d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour ce qui concerne ses réalités économiques, financières, juridiques et comptables.

Le commissaire aux comptes doit en tous cas avoir connaissance de l'entreprise et de son environnement, également des éléments de contrôle interne pertinents pour

l'entreprise, dans le but de déterminer les éléments susceptibles d'engendrer les risques inhérents.

➤ **Acceptation de la mission**

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit respecter un certain nombre de règles déontologiques et professionnelles d'acceptation d'une mission. Pour apprécier la possibilité d'effectuer une mission, le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance suffisante des particularités de l'entreprise, de ses risques généraux, de ses systèmes significatifs afin d'évaluer globalement les moyens qui seront nécessaires à l'exécution de la mission.

➤ **Orientation et planification de la mission**

Au cours de cette étape, le commissaire aux comptes obtient une connaissance de l'environnement de l'entreprise, des grandes zones de risques afin de définir la stratégie d'audit, d'orienter et planifier ses contrôles et d'éviter l'exécution des travaux inutiles qui ne serviraient pas les objectifs de sa mission.

2 - 1 - 2 - Appréciation du contrôle interne

Au cours de cette deuxième étape, l'auditeur va rechercher les différents risques et en apprécier les incidences possibles sur la nature et l'étendue de ses travaux. Il va pour se faire étudier les procédures de contrôle interne.

Cette étape lui permet de mettre en œuvre une approche par les risques, ce qui va lui éviter de contrôler exhaustivement les comptes financiers mais bien de se focaliser sur les points risqués.

L'évaluation des systèmes et des procédures comporte : la description des systèmes, la réalisation de tests destinés à valider la compréhension de l'auditeur (tests de conformité), et la réalisation de tests de points forts de contrôle interne (tests de procédures) visant à s'assurer de leur bon fonctionnement.

2 - 1 - 3 - Révision des comptes

En fonction de la confiance obtenue lors des étapes précédentes, le commissaire aux comptes établit des programmes de contrôle des comptes de bilan et de résultat. L'exécution de ces programmes lui permet d'obtenir des éléments probants nécessaires au fondement de sa mission.

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes.

2 - 1 - 4 - Travaux de fin de mission et rédaction du rapport

Au cours de cette étape, le commissaire aux comptes fait une synthèse des conclusions et constats de ses travaux, vérifie la cohérence des comptes annuels avec les diverses informations obtenues et s'assure qu'il dispose de tous les éléments d'appréciation pour justifier son opinion globale. Il communique dans son rapport général l'opinion sur les comptes et les conclusions de ses vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

3 - Le commissariat aux comptes par cycle

Dans chaque cycle de contrôle, l'auditeur met en œuvre la démarche par phase. Le fil conducteur des travaux par cycle est constitué par les assertions d'audit, dont la validation constitue l'objectif des travaux par cycle.

L'audit financier se fait à base de contrôle des documents comptables et la vérification des comptes sociaux.

3 - 1 - Contrôle de validité à travers les documents comptables

Consiste à contrôler la validité des états financiers et la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables à travers divers services de l'entreprise.

- Le journal général, le livre d'inventaire et le grand livre ;
- Le livre de paie, le commissaire aux comptes doit vérifier les rémunérations et les différentes primes et leur enregistrement, le double des bulletins de paie doivent être conservé sur les lieux de travail ;
- Les bons de commande ainsi que les factures de ventes, d'achats et d'avoir ;
- Les déclarations fiscales et parafiscales ;
- Les états financiers (Bilan, TCR, tableau des variations des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, les annexes), s'ils ont été préparés conformément aux lois et règles en vigueur.

Les livres doivent être cotés et paraphés par le greffier du tribunal de commerce du lieu d'immatriculation de l'entreprise, aucune écriture n'y soit portée et tout collage est interdit.

3 - 2 - Le contrôle à travers la comptabilité et les comptes de bilan

Il s'agit de vérifier les comptes du bilan et passer les écritures comptables compte par compte, en s'assurant que ces dernières sont enregistrées conformément aux principes comptables.

3 - 2 - 1 - Comptes de capitaux

Dans cette partie le commissaire aux comptes doit inspecter la structure des comptes de capitaux à savoir :

- Capital, réserves et assimilés, le résultat, le commissaire aux comptes doit vérifier le statut de création de l'entreprise, les montants concernant les apports des actionnaires avec les journaux de banque de caisse et d'opération diverses, et l'exactitude et la régularité des enregistrements comptables ;
- Produits et charges différés hors cycle d'exploitation, le commissaire aux comptes vérifié les documents justifiants les subventions et son enregistrement comptable ;
- Provisions pour charges-passifs non courants, il évalue les imputations comptables, et si les provisions sont approuvables ;
- Dettes rattachées à des participations et les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation, il examine les mouvements des entrées et des sorties, les dettes financières entre le siège et les succursales, et les soldes des comptes de liaison et de dettes ;
- Le report à nouveau, c'est un rapprochement et une vérification de toutes les imputations comptables et les montants des affectations avec les PV du conseil de direction, ou de l'assemblée des associées ;
- Recalculer les bases de remboursement des emprunts et les intérêts.

3 - 2 - 2 - Comptes d'immobilisations

Le commissaire aux comptes doit :

- Analyser les mouvements d'acquisition, valeur d'apport, coût de production, l'amortissement de cession d'investissement et les pièces justificatives ;
- Procéder un inventaire physique, pour s'assurer de l'existence des investissements et leurs états ;
- Établir un état sur les sorties (les destructions, vols, ...) voir les factures, les procès-verbaux de destructions, les déclarations de pertes en cas de vol ;

- Il vérifie les frais et les dépenses relatives aux éléments incorporels.

3 - 2 - 3 - Comptes de stocks et encours

Sous cette catégorie le commissaire aux comptes doit contrôler tous les stocks soit un contrôle physique ou comptable.

- Contrôler toutes les quantités et valeurs d'entrées et de sorties de l'ensemble des stocks (matières premières et fournitures, autres approvisionnements, les en cours de production de biens et de services, stocks de produits, stocks provenant d'immobilisation, stocks à l'extérieur et les achats stockés) ;
- Il doit voir les pertes de valeurs des stocks et les encours et expliquer leurs variations et demander les justifications des écarts ;
- Procéder à un examen de correspondance avec les clients et les fournisseurs, et faire ainsi une étude des marchés, des bons de livraison et de commandes ;
- Il examine la conformité des règles en consultant les bons de sorties et les bons d'entrées.

3 - 2 - 4 - Comptes de tiers

Sous cette catégorie, le commissaire aux comptes doit effectuer plusieurs analyses :

- Il doit analyser l'état des clients et fournisseurs ;
- S'assurer de la régularité des comptes liés aux organismes sociaux et fiscaux (base de calcul, déclaration, mode de payement, taux applicable...) ;
- S'assurer que les comptes groupe et associés sont bien justifiés par des documents légaux et que les créances sur cession d'immobilisations sont bien comptabilisées ;
- Il doit contrôler tout sorte, de fournisseurs débiteurs avance et acomptes versés, RRR à obtenir car dans ce compte on peut trouver plein d'erreur ou plus exactement plein de détournement ;
- Analyse du compte 47 comptes transitoires ou d'attente ;
- Analyser le compte fournisseurs d'immobilisation (C404), le compte personnel rémunérations dues (C421), personnel charges à payer et produits à recevoir (C428), Etat impôts sur le résultat, autres impôts taxes et versements assimilés (C447) ;
- Le compte Etat taxe sur le chiffre d'affaires (C445) est très important à vérifier, et pour se faire il faudra avoir les déclarations fiscales ou les G50 de chaque mois.

3 - 2 - 5 - Comptes financiers

- Accomplir un rapprochement des soldes de toutes les opérations effectuées par chèque et enregistrées avec les relevés bancaires, de même procéder à une vérification des encaissements s'ils correspondent bien à des ventes et des achats comptabilisés ;
- Le commissaire aux comptes doit contrôler le compte de banque à partir du Procès Verbale et le compte de caisse et l'état de rapprochement ;
- Analyser le suivie des actions et tous types de bons et de placements.

3 - 2 - 6 - Comptes de charges

Le commissaire aux comptes est forcément assujéti de provenir à une vérification de pièces justificatives, par l'élaboration d'un état de rapprochement.

- Compte 60 achats consommés, pour s'assurer que l'ensemble des achats consommés en fait l'objet d'enregistrement comptable, ainsi de procéder à un rapprochement entre les comptes de stocks, les consommations et leurs conformités avec les valeurs et quantités consommées inscrites sur le livre d'inventaire et aussi vérifier les factures des frais accessoires et remise obtenues ;
- Compte 61 services extérieurs et le compte 62 autres services extérieurs : l'ensemble de ces services doit faire l'objet d'une imputation réelle pour l'entreprise, et vérifier l'exactitude des montants enregistrés et portés sur les factures ;
- Compte 63 charges de personnel : ce compte doit faire l'objet d'une vérification sur le journal auxiliaire caisse, banque, divers et le livre de paie et différentes déclarations ;
- Compte 64 impôts, taxes et versements assimilés, l'auditeur procède à une vérification des déclarations, taux, base d'imposition et enregistrement comptable ;
- Compte 65 autres charges opérationnelles, tenue d'une vérification profonde sur le plan légal ;
- Compte 66 charges financières : le commissaire aux comptes doit vérifier les frais générés par les mouvements de fonds en banque qui doivent être figurés sur l'état de rapprochement et d'autres charges financiers ;
- Compte 69 impôts sur les résultats et assimilés : toutes les écritures inscrites au journal doivent faire l'objet d'une vérification.

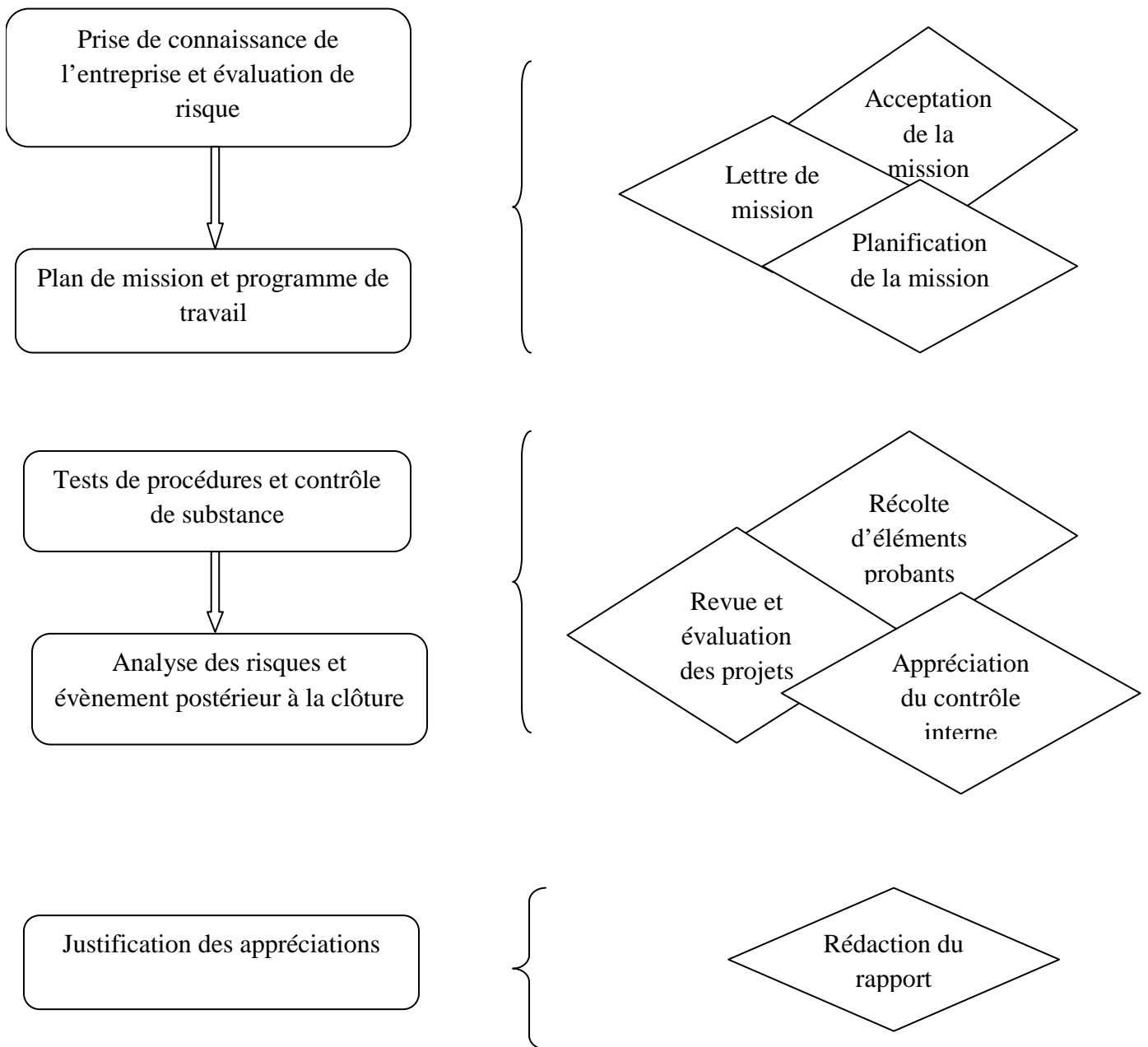
3 - 2 - 7 - Comptes de produits

Dans cette catégorie le commissaire aux comptes doit effectuer un contrôle général sur tous les comptes de la classe 07.

- Compte 70 ventes de marchandises et produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes : il vérifie les ventes, leur classement et nomenclature, l'enregistrement des pièces comptables dans les journaux, le mode de payment comme il convient de faire attention à l'enregistrement des produits (rabais, remises, ristournes....) reçus, ainsi rapprocher le montant des ventes avec le montant des déclarations de TVA et TAP ;
- Compte 72 productions stockée ou déstockée : il analyse des variations de stocks d'encours et de produits ;
- Compte 73 production immobilisée : il contrôle le suivi de la production immobilisée des travaux faits par l'entreprise pour elle-même, évalue le prix de revient des dépenses, et les règles d'évaluation ;
- Compte 74 subventions d'exploitation : il examine le montant des subventions, s'ils sont bien exploités ;
- Compte 75 autres produits opérationnels : le commissaire aux comptes fait l'objet d'une vérification sur les méthodes de comptabilisation des différents produits générés durant l'exercice conçu sur les ventes ou prestations fournies ;
- Compte 76 produits financiers : il vérifie les produits financiers correspondent aux produits issus du placement de la trésorerie dans l'entreprise (en particulier du disponible, des valeurs mobilières de placement...);
- Compte 77 éléments extraordinaires : il vérifie s'il respecte les règles et les principes comptables, les produits extraordinaires résultant d'événement ou de transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise qui ne sont en conséquence pas censés se reproduire de manière fréquente ni régulière ;
- Compte 78 reprises sur pertes de valeur et provision : il vérifie l'exactitude des montants enregistrés sur pertes de valeur et provisions, et les montants de reprises sur pertes de valeur et provisions.

Nous avons essayé de résumer ces différentes étapes supra citées de la démarche de l'auditeur au sein d'une entreprise dans la figure suivante :

Figure N° 02 : La démarche du commissaire aux comptes



Source : réalisée par nos propres soins

La démarche du commissaire aux comptes doit être prudente et emprunte des méthodes depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport de certification des comptes annuels. Cette démarche doit être adoptée par tous les commissaires aux comptes dans leurs missions.

Le commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps des informations importantes concernant l'entreprise et son environnement.

Section 02 : Outils et techniques du commissaire aux comptes

Les outils et techniques de l'audit sont indispensables dans la mesure où elles permettent à la fois, de simplifier le travail des auditeurs et de recueillir des informations permettant de porter un jugement objectif.

1 - Les outils du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes, en menant sa mission d'audit au sein de l'entreprise fait appel à plusieurs outils dont on peut citer :

1 - 1 - Les questionnaires

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

1 - 1 - 1 - Le questionnaire de contrôle interne

C'est un moyen utilisé par l'auditeur, qui est composé des questions fermées ou ouvertes, destinées à évaluer la conception et l'application du système de contrôle interne de l'activité auditée.

Les contrôles internes possibles sont en fonction des critères suivants : exhaustivité, existence, évaluation et comptabilisation, qui assurent la qualité des états financiers, pour chacun des systèmes comptables, le questionnaire comprend trois parties :

- La sécurité des traitements de données ;
- La protection des actifs;
- La séparation des tâches qui peuvent nuire à l'efficacité des contrôles, cette séparation fait l'objet d'une grille d'information.

1 - 1 - 2 - Le questionnaire de contrôle des comptes

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

1 - 1 - 3 - Le questionnaire de contrôle de l'inventaire physique

C'est un outil permettant à l'auditeur de s'assurer que l'inventaire physique est correctement organisé et que son déroulement permet une censée fiable des quantités en stock.

1 - 1 - 4 - Le questionnaire de contrôle de la fin de mission

L'objectif de ce questionnaire est d'assurer, qu'en fin de mission, une documentation appropriée du travail effectué figure dans les dossiers. Il est une occasion, d'une part, d'inventorier les éléments techniques aux quels est arrivée la mission, et d'autre part, de discuter avec les responsables des insuffisances éventuelles relevées durant la mission ; ces insuffisances seront notés, sans explication, dans le rapport de mission sous forme de recommandation.

1 - 1 - 5 - Le questionnaire de vérifications spécifiques

Il couvre les contrôles spécifiques imposés par la loi qui doivent être effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission permanente et certain contrôle que doit considérer le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission générale.

1 - 2 - La lettre de mission

Après avoir actualisé sa connaissance de l'entité, sa note d'orientation générale de la mission et évaluer les coûts de l'intervention, il est souhaitable que l'auditeur confirme par écrit, à l'entité, les éléments relatifs à sa mission. Elle explicite la mission et s'articule autour de trois grands axes :

- Rappel du cadre de l'intervention et des objectifs de la mission ;
- Démarche retenue et travaux à effectuer ;
- Organisation pratique, budget et honoraires.

1 - 3 - Le plan de mission

Egalement appelé programme de travail, c'est une définition de l'approche d'audit adaptée aux caractéristiques du dossier concerné, il évoque les trois points suivants :

- Stratégie d'audit ;
- Orientation des travaux ;
- Organisation de la mission.

1 - 4 - La note de synthèse générale

C'est un support de décision pour l'opinion sur les comptes, elle contient :

- Des événements significatifs ;
- Des options comptables nouvelles prises sur l'exercice ;
- Des formations du résultat ;
- Des principales évolutions bilancielle ;
- Des événements post-clôture ;
- Des perspectives ;
- Des récapitulatifs des difficultés rencontrées et solution adoptées ;

2 - Les techniques du commissaire aux comptes

2 - 1 - Technique de description des systèmes

L'auditeur identifie les documents et les livres de chaque système y compris le circuit suivi par l'information depuis son origine jusqu'à son inscription au grand livre.

Les informations recueillies doivent pouvoir servir d'une part, à comprendre le flux de traitement des opérations et identifier les documents outils à la comptabilisation de ces dernières, et d'autre part, à transmettre la connaissance du système aux utilisateurs, il est donc important qu'elle soit clairement documentée à l'aide de :

- **Diagramme de circulation des documents :** Les diagrammes⁴⁵ de circulation ont pour objet de donner un enregistrement des procédures et systèmes de l'entreprise et mettre en relief les aspects importants du contrôle interne, et aussi d'être une base pour les tests de conformité qui servent à vérifier que les procédures sont bien appliquées ;
- **Le narratif complémentaire du diagramme ;**
- **Les copies des documents utilisés par l'entreprise (les annexes).**

⁴⁵Un diagramme est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilités, d'opérations sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise.

2 - 2 - La confirmation directe

La demande de confirmation des tiers fait partie des différentes techniques de contrôle à la disposition du commissaire aux comptes pour collecter les éléments nécessaires à la formation de son opinion sur les comptes⁴⁶.

En effet, cette procédure permet de demander aux tiers de l'entreprise auditée, par exemple un client, un fournisseur, une banque ou un avocat de confirmer/donner directement au commissaire aux comptes une information.

Cette technique s'utilise pour contrôler l'exactitude de certains montants du bilan, comme les créances clients, les dettes fournisseurs, les soldes bancaires, ou pour recueillir les informations telles que les autorisations de signatures des instruments de paiement, les cautions et avals donnés, le correct suivi des déclarations et paiement des cotisations aux organismes sociaux, les différents litiges suivis par les avocats.

Chaque poste du bilan, susceptible d'être audité par la technique de la confirmation directe, fait appel à une nature de confirmation spécifique, répondant à un objectif précis. La demande de confirmation est établie par l'entreprise auditée seule habilitée à le faire; elle mentionne que cette demande est réalisée dans le cadre de l'intervention des commissaires aux comptes et il est demandé que la réponse soit adressée directement à l'auditeur.

L'avantage de cette procédure est qu'elle permet d'avoir des informations avec une forte force probante et qu'elle est simple à mettre en œuvre. L'inconvénient principal est que le commissaire aux comptes est dépendant du taux de réponse obtenu. Si ce dernier n'est pas satisfaisant, il faudra qu'il mette en œuvre des procédures alternatives.

2 - 3 - L'observation directe

Cette procédure consiste à contrôler de manière visuelle l'existence réelle d'un actif. C'est un moyen très efficace de contrôle mais il ne peut pas s'appliquer à tous types d'actifs. Celle-ci s'applique le plus souvent à des biens matériels, les stocks ou les immobilisations corporelles, mais peut également trouver son application dans le contrôle des autres éléments de l'actif, comme les espèces en caisse ou les effets de commerce.

L'observation physique la plus couramment pratiquée et obligatoire pour le commissaire aux comptes est le contrôle de l'inventaire physique des stocks, en fin d'exercice.

Le travail de l'auditeur consiste non pas en la vérification exhaustive des quantités

⁴⁶www.compta-dz.com, Consulté le 05 avril 2013.

en stock, mais en un contrôle lui permettant de s'assurer de la fiabilité de l'inventaire physique, réalisé par les personnes de l'entreprise auditée.

2 - 3 - 1 - L'observation physique des stocks

Les auditeurs travaillent essentiellement avant l'inventaire pour valider la procédure d'organisation et en fin d'inventaire pour veiller à la correcte centralisation des comptages. Leur contrôle porte à la fois sur les marchandises elles-mêmes et sur les procédures de contrôle interne, assurant le déroulement optimal de l'inventaire.

2 - 3 - 2 - Contrôle de l'organisation générale de l'inventaire

L'auditeur doit vérifier que certains points de procédure sont correctement appréhendés et appliqués, afin d'assurer le bon déroulement de l'inventaire physique.

Il est nécessaire de vérifier l'indépendance des équipes de comptage par rapport aux responsables des stocks, un rangement et un étiquetage clair des marchandises, l'arrêt de tout mouvement de marchandises pendant l'inventaire, la centralisation correcte des fichiers d'inventaire et un comptage en phase avec les consignes données en matière de séparation des exercices.

2 - 3 - 3 - Contrôle des biens stockés

Outre ce contrôle de l'organisation générale de l'inventaire physique, l'auditeur vérifie les stocks, en quantité et en qualité, en s'assurant que :

- Les comptages sont directement réalisés, il effectue lui-même des comptages par sondages en confrontant à chaque fois les résultats aux comptages effectués par la société auditée ;
- Les marchandises sont dans un état correct, afin de déterminer une éventuelle dépréciation, dans le cas contraire.

L'auditeur peut dans certains cas particuliers, se faire assister par des spécialistes indépendants ayant une connaissance particulière soit de la nature des stocks, soit de procédures élaborées de comptage à mettre en œuvre.

2 - 3 - 4 - L'exploitation de l'inventaire physique

Après avoir assisté à l'inventaire physique l'auditeur rédige une note de conclusion sur la fiabilité de l'inventaire. Il n'est pas exclu qu'un inventaire physique, jugé insuffisamment fiable, doit être renouvelé pour que l'auditeur accepte de certifier les quantités en stock.

2 - 4 - Les sondages⁴⁷

Le sondage est une technique très fortement utilisée dans une mission d'audit. En effet, le commissaire aux comptes n'a qu'une obligation de moyen. Il en découle qu'il n'a pas à vérifier l'exhaustivité des comptes annuels, ni à y rechercher toutes les inexactitudes ou irrégularités. Son objectif est d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes audités sont réguliers et sincères.

Cette technique consiste à appliquer une procédure de contrôle à une partie limitée (un échantillon) d'un ensemble d'éléments (une population). La population peut être, en audit, un solde de comptes ou toute autre catégorie d'objets. Les résultats obtenus sur l'échantillon contrôlé doivent être susceptibles d'être extrapolés à l'ensemble de la population, objet du contrôle, pour aboutir à une conclusion sur le risque d'erreur.

Les sondages sont utilisés dans les deux grandes phases de l'audit que sont l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes.

On peut distinguer deux types de sondages selon l'objectif à atteindre :

- Le sondage d'estimation, permettant de mesurer selon une méthode statistique si les erreurs relevées relatives à des séries importantes de données font courir un risque significatif global ;
- Le sondage de détection, visant à vérifier si les anomalies apparentes sont réelles.

Les sondages comportent nécessairement une marge d'erreur, car ils sont fondés sur l'extrapolation ou l'estimation. La difficulté pour l'auditeur est d'apprécier l'importance de celle-ci afin d'aboutir à une marge d'erreur acceptable, au regard de l'objectif recherché. La judicieuse sélection de l'échantillon du sondage conditionnera le succès de celui-ci.

➤ **L'interprétation des résultats**

L'utilisation des résultats d'un sondage doit toujours être menée avec précaution en vérifiant que sa réalisation a été menée dans les règles de l'art (échantillon choisi selon un mode de sélection réellement aléatoire, homogénéité de la population contrôlée) et que l'extrapolation a été menée correctement en appliquant les formules statistiques appropriées.

L'avantage de cette procédure d'audit est qu'elle est applicable à tous types de situation. L'inconvénient est que les conclusions dépendent fortement de l'échantillon sélectionné. S'il n'est pas représentatif de la population étudiée, la non détection d'une anomalie significative est possible.

⁴⁷BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., op.cit, P.636.

2 - 5 - La lettre d'affirmation

L'auditeur utilise, quand il n'a pas d'autres solutions, des affirmations de la direction, consignées dans une lettre comme moyen de collecte d'éléments probants. La lettre d'affirmation est signée par la direction et adressée au commissaire aux comptes. On peut considérer cette action comme l'occasion pour l'auditeur d'avoir un engagement écrit sur les intentions des dirigeants de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur l'évaluation de certains postes.

L'obtention d'une telle lettre ne dispense en aucune manière les auditeurs de mettre en œuvre les diligences habituelles. Elle constitue cependant pour certaines opérations qui ne trouvent pas immédiatement leur concrétisation dans les flux de l'entreprise le seul moyen de les détecter.

2 - 6 - Examen analytique⁴⁸

Parfois appelé revue analytique, a pour objet des comparaisons entre les données des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles, d'entreprises similaires.

Ces comparaisons permettent une analyse de la tendance que prend la société. On peut ainsi détecter des anomalies si la tendance qu'impliquent les chiffres n'est pas cohérente avec la réalité. L'auditeur utilise cette technique à différents stades de sa mission, qu'il soit en phase de découverte, de contrôle des comptes ou de conclusion.

L'avantage de cette technique est qu'elle permet de voir les tendances globales et donc de prendre de la hauteur. L'inconvénient est que le caractère inhabituel d'une variation dépend de la pertinence de la donnée utilisée pour la comparaison.

2 - 7 - Le dossier de travail

Le dossier d'audit est une structure d'accueil et d'organisation de la mission. Il a pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées ou produits au cours de la mission. Il permet à l'auditeur de justifier les conclusions de son rapport par les données convenablement classées, structurés et archivés et de pouvoir répondre ainsi à toute question ou contestation⁴⁹.

Chaque dossier est composé de sous-dossiers, chacun de ces sous-dossiers

⁴⁸ www.l-expert-comptable.com, consulté le 07 avril 2013.

⁴⁹ www.oodoc.com, consulté le 15 avril 2013.

comprenant une ou plusieurs feuilles de travail. La structure générale des dossiers conduit à distinguer

- Un dossier permanent qui est tenue durant toute la durée du ou des mandat(s) du commissaire aux comptes et constitué de tous les documents de base relatifs aux volets institutionnel et fonctionnel de la société.
- Un dossier annuel ou dossier de contrôle comportant toutes les pièces justificatives concernant l'exercice contrôlé, qu'il pourra consulter en cas de besoin à tout moment.

Le classement rationnel de ces deux dossiers et d'autant plus important que le commissaire aux comptes doit les conserver légalement pendant 10 ans même après son mandat (article 12 du code de commerce). Il est également tenu d'en préserver le caractère confidentiel des informations contenues dans ces dossiers conformément aux dispositions de l'article 301 du code pénal.

3 - Techniques d'audit assistées par ordinateur⁵⁰

Face au volume considérable de données et à la complexité de plus en plus accrue des systèmes d'information utilisés par les entreprises, le commissaire aux comptes doit faire face aux exigences suivantes :

- Effectuer les tests répondant aux objectifs de l'audit ;
- Transformer des masses de données en informations, ceci passe par l'utilisation des données disponibles sur l'ensemble du système d'information pour contrôler les comptes ;
- Automatiser les travaux d'audit habituellement effectués manuellement, en prenant en compte le fait que la récupération de ces données et leur mise en forme sont entièrement automatisées dans les systèmes de l'entreprise.

3 - 1 - Avantages des techniques d'audit assistées par ordinateur

Ces techniques sont de nature à :

- permettre l'obtention d'éléments probants dans un environnement dématérialisé ;
- dépasser le stade du sondage dont l'exploitation est toujours délicate compte tenu des difficultés de mise en œuvre et de la non exhaustivité des contrôles ;

⁵⁰ www.logiciel-audit.com, consulté le 22 avril 2013.

- identifier systématiquement toutes les anomalies répondant aux critères de sélection et / ou de calcul retenus ;
- procéder à des traitements par simulation pour mesurer l'impact de changements de méthode ;
- aborder des contrôles fatigants et complexes sur des populations nécessitant un nombre de calculs difficilement réalisables par une approche manuelle.

3 - 2 - Evaluation des contrôles automatiques

Les techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent être utilisées aux différentes étapes de la mission de commissariat aux comptes.

L'identification de contrôles automatiques peut permettre au commissaire aux comptes d'alléger certains tests. Ainsi, un contrôle automatique portant sur une opération de saisie lui permettra de conclure sur la conformité par rapport aux objectifs du contrôle de toutes les opérations concernées par cette saisie.

La nature, l'enchaînement (de saisie, de traitements et de sorties) et la complexité des contrôles peuvent rendre fastidieuse la tâche d'identification et d'évaluation de ces contrôles par le commissaire aux comptes. Une approche basée sur l'analyse des données peut permettre à ce dernier de faciliter cette évaluation à condition de disposer d'une bonne compréhension des processus et des systèmes sur lesquels ils s'appuient.

Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes va collecter des informations et notamment qui doivent être probantes et suffisantes pour pouvoir certifier les comptes. Il fait recours aux outils et techniques cités au-dessus dans l'objectif est d'avoir des informations nécessaires sur l'entité à auditer et également évaluer les risques d'anomalies significatives.

Section 03 : les rapports du commissaire aux comptes et ses différentes opinions

L'ensemble des travaux du commissaire aux comptes se traduit généralement par l'expression d'une opinion, à laquelle sont parfois associés des recommandations, lorsque l'audit est réalisé pour le compte de l'entreprise contrôlée.

La législation en vigueur astreint les commissaires aux comptes, dans la plupart des missions qui leur sont assignées, à consigner leurs conclusions dans un rapport qualifié selon la mission considérée de rapport général ou de rapport spécial⁵¹.

1 - Le rapport général du commissaire aux comptes

1 - 1 - La forme du rapport général

Le rapport général est écrit, daté et signé par le commissaire aux comptes ; communiqué aux associés et lu en assemblée générale. Il doit être déposé au siège social au moins 15 jours avant la tenue de l'assemblée générale afin que les actionnaires puissent en prendre connaissance.

1 - 2 - Le contenu du rapport général

Le rapport général traduit, en peu de mots, l'opinion du commissaire aux comptes. Son contenu a été défini par référence aux textes légaux. Dans ce rapport, le commissaire aux comptes certifie que les comptes annuels sont réguliers, 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 société à la fin de cet exercice.

Eventuellement, sont formulés les réserves, les limitations et les incertitudes où les désaccords résultant des contrôles aboutissant à la certification sans réserves, la certification avec une ou plusieurs réserves ou à un refus de certification⁵².

Lorsqu'il certifie avec réserve(s) ou exprime un refus de certifier, le commissaire aux comptes en expose clairement les raisons et, si possible, en chiffre l'incidence ; formule si nécessaire toute(s) observation(s) utile(s) pour souligner une information présentée, de manière pertinente dans l'annexe des annuels ; rend compte de ses vérifications spécifiques et mentionne, le cas échéant, les informations prévues par la loi ; signale les irrégularités et les inexactitudes éventuellement relevées au cours de l'accomplissement de sa mission.

Ce rapport est divisé en deux parties, une relative à l'opinion sur les comptes, la seconde portant sur les vérifications et les informations spécifiques ; ces deux parties sont précédées d'une introduction générale standardisée. Le rapport général peut être également

⁵¹SADIN. E, MAZOUZ. A., la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, édition société nationale de comptabilité, P.114 ,115.

⁵² Art. 25 de la loi 10-01 de 11 juillet 2010.

considéré comme un élément d'information pour les tiers de l'entreprise (fournisseurs, banque, assurance-crédit...).

2 - Le rapport spécial du commissaire aux comptes

Il existe d'autres rapports ou attestations délivrés par le commissaire aux comptes, spécifiques à certaines formes de sociétés ou à des situations particulières. De façon générale, dans le cadre des audits légaux, le commissaire aux comptes délivre, s'il pense que cela est utile, des rapports détaillés comprenant ses constatations et ses recommandations à la société, en plus du rapport légal obligatoire. Ces rapports sont destinés à la direction de l'entreprise et permettront à celle-ci de profiter des conclusions du commissaire aux comptes sur l'ensemble des travaux menés.

Il faut cependant garder en tête que le rapport général constitue l'écrit minimal de l'auditeur légal, et que son petit format (une ou deux pages) ne traduit pas, contrairement aux rapports détaillés qui peuvent être émis, la valeur ajoutée apportée par l'auditeur financier.

L'assistance apportée par ce dernier à l'entreprise contrôlée se trouve d'avantage reflétée dans les rapports longs, présentant des recommandations et des demandes de correction sur les comptes à effectuer avant que ceux-ci ne soient officiellement arrêtés.

Ainsi, le commissaire aux comptes a reçu par la loi l'obligation de faire des rapports spéciaux sur⁵³:

- Les conventions réglementées : dans le but d'assurer la transparence des opérations sociales effectuées avec les personnes dirigeantes de l'entreprise, et de prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel ;
- Le détail des cinq rémunérations les plus élevées ;
- Les avantages particuliers accordés au personnel ;
- L'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale;
- Les procédures de contrôle interne : en effet, lors de l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes est amené à faire des constats sur des faiblesses des procédures ou du système ;

⁵³Art. 25 de la loi 10-01 de 11 juillet 2010.

- Lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

3 - Les différents degrés de certification

Le certificat, acte final de la mission censoriale, peut être défini comme l'assurance donnée par un professionnel du contrôle légal indépendant, agissant en vertu d'un mandat, sur la régularité et la sincérité du bilan, du compte de résultat et des documents annexes. Cette assurance ne peut, en aucun cas être assimilée à une garantie de vérité ou d'exactitude absolue des états financiers.

Le commissaire aux comptes peut exprimer, compte tenu de ses constatations, son opinion sous les formes suivantes :

3 - 1 - La certification sans réserves (opinion pure et simple)

C'est le type de certification qui répond à l'objectif du commissaire aux comptes, qui est certain de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle. Cette certification ne sera cependant possible que si un certain nombre de conditions ont pu être réunies:

- Les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables généralement admis et appliqués de façon identique à ceux de l'exercice précédent. L'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, doit être suffisante pour que les états donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de la société;
- Le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, toutes les diligences qu'il a jugé utiles, il a pu satisfaire aux normes relatives à l'exercice des missions et le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant.

3 - 2 - Certification avec réserve(s)

Dans ce cas, le commissaire aux comptes:

- A constaté des erreurs, des anomalies ou des irrégularités dans l'application des règles et principes comptables dont l'incidence, bien que significative, soit insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels;
- N'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaires, bien que les limitations qui lui ont été imposées ne lui semblent pas suffisamment importantes pour refuser de certifier. Les limitations peuvent:
 - Soit imposées par des événements extérieurs (incendie ayant

détruit les pièces justificatives) ;

- Soit imposées par les dirigeants (refus de mise en œuvre d'un contrôle, refus d'honoraires, refus d'appel à un expert extérieur).

Quelle que soit la situation, il devra préciser clairement dans son rapport la nature des erreurs ou limitations qui l'ont conduit à formuler des réserves, de plus, l'incidence de chaque réserve devra, dans la mesure du possible être chiffrée. Ces indications chiffrées doivent préciser l'incidence sur le poste (les comptes annuels concernés, sur le résultat de l'exercice, et si l'erreur l'affecte sur le bilan d'ouverture).

3 - 3 - Certification avec constatations et observations

Certaines constatations peuvent conduire le commissaire aux comptes à formuler des observations. Celles-ci lui permettent, en effet, de fournir toutes les explications qui lui paraissent utiles pour l'information des actionnaires.

Il faut rappeler que la formulation d'observation pour la bonne compréhension des comptes doit être limitée aux constatations qui n'affectent pas directement la régularité, la sincérité et l'image fidèle que les comptes annuels ou consolidés, pour ces dernières, et notamment pour celles qui concernent les insuffisances de la comptabilité, les faiblesses du contrôle interne sur l'évaluation et la présentation des comptes, le commissaire aux comptes dispose de la possibilité d'émettre des réserves ou de refuser de certifier les comptes.

En conséquence, les observations ne peuvent porter que sur les modifications des règles de présentation de ses informations données aux actionnaires et sur les méthodes d'évaluation.

3 - 4 - Refus de certification

Dans ce cas, le commissaire aux comptes:

- A constaté des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importantes pour affecter la validité d'ensemble des comptes annuels.
- N'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimé nécessaire et les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur l'ensemble des comptes annuels.

- A constater des incertitudes affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs et dont l'importance estimée est telle qu'il ne lui est pas possible de se faire une opinion sur l'ensemble des comptes annuels.

Il devra, dans ces diverses situations, donner le même type d'information sur la nature des désaccords, limitations et incertitudes et sur leur incidence chiffrée que dans le cas de certification avec réserve. C'est, en général, l'importance relative de ces incidences chiffrées ou potentielles qui permettra au commissaire aux comptes de décider, s'il y a lieu de faire des réserves ou de refuser de certifier.

Dans la première situation, en cas de désaccord sur l'application de la réglementation comptable et des principes comptables, le commissaire aux comptes indique qu'à son avis les comptes annuels ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle.

Dans les deuxième et troisième situations, ou il y a des limitations et des incertitudes, le commissaire aux comptes exprime l'impossibilité ou il se trouve d'apprécier si les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle.

Lors de cette phase, l'auditeur doit exprimer son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble sur la base des conclusions tirées des éléments probants collectés au cours de la mission.

Conclusion

Dans sa démarche d'évaluation, l'auditeur financier est censé cerner et analyser les différentes procédures du dispositif du contrôle interne, pour identifier les forces et les faiblesses et recommander les actions d'amélioration. Pour y parvenir, l'auditeur s'appuie sur un ensemble de moyens et d'outils dont l'utilité diffère d'un moyen à un autre et d'un outil à un autre.

Les techniques utilisées relèvent essentiellement de l'entretien avec les différentes personnes qui sont susceptibles de fournir une information appropriée, de l'analyse de la documentation interne et externe obtenue, de la visite des locaux, l'examen analytique des données financières les plus récentes permet également de déceler les tendances et de mieux appréhender les domaines les plus significatifs.

Aussi la maîtrise des techniques d'audit assistées par ordinateur est une composante essentielle des compétences que le cabinet doit acquérir.

Le rapport de l'auditeur externe apparaît actuellement comme une source d'information crédible et importante pour la prise des décisions, de ce fait la présence d'un commissaire aux comptes dans une entreprise dissuade les gestionnaires de toute utilisation frauduleuse et permet de consulter son auditeur avant de s'engager dans toute opération non autorisée pour éviter toute entrave éventuelle.

Chapitre IV :
La réalisation d'une
mission du
commissariat aux
comptes cas des deux
entreprises FMG et
NIDITA

Chapitre IV: La réalisation d'une mission du commissariat aux comptes cas des deux entreprises FMG et NIDITA

Introduction

Bien que certaines entreprises soient dotées d'une cellule d'audit interne, elles confient des missions à des cabinets externes publics ou privés en raison de leur légitimité et crédibilité. La mission d'audit des comptes est effectuée selon une démarche spécifique d'audit à savoir la prise de connaissance générale de l'entreprise, l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes.

La mission de revue limitée vise à valider les états financiers, en s'assurant que tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été dans la bonne période, également il faut s'assurer de leur existence ce qui veut dire que chaque opération comptabilisée est réelle, ainsi que les actifs et passifs sont inscrit dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Grace aux connaissances théoriques que nous avons acquise, nous pouvons entreprendre une mission d'un commissaire aux comptes et précisément toutes les étapes de son intervention. Pour mieux comprendre et cerner le problème détourné, nous avons pris deux cas concrets concernant deux entreprises l'une de production et l'autre de prestation de services au sein de deux cabinets d'audit.

Afin de garder le secret professionnel, nous avons jugé utile de ne pas dévoiler le nom réel des deux sociétés que nous avons dénommée dans notre étude FMG et NIDITA. La présente étude nous permettra de vivre plus clairement la réalité des choses.

Section 01 : Le cas de l'entreprise FMG

1 - Présentation du cabinet d'audit

1 - 1 - Références professionnelles du fondateur

Le cabinet créé en 1997, est dirigé par MEBARKI Mokhtar, Expert Comptable diplômé d'état et commissaire aux comptes, assermenté et régulièrement inscrit à l'ordre national des experts comptables et de la chambre nationale des commissaires aux comptes.

Après une expérience réussie en qualité de directeur financier et de directeur de l'audit auprès de différentes entreprises, l'activité du fondateur dans le cadre de l'exercice de sa profession est devenue à titre libéral et couvre, conformément à la loi 10-01 du 11 juillet 2010, les domaines de compétence suivants :

- Supervision comptable et assistance à l'établissement des états financiers ;
- Commissariat aux comptes et missions contractuelles d'audit et de contrôle des comptes ;
- Evaluation et amélioration des procédures de contrôle interne ;
- Organisation et mise en place de systèmes d'information de gestion ;
- Conseil en gestion et conseil fiscal ;
- Expertises judiciaires.

Le cabinet a intervenu à ce titre dans plusieurs entreprises importantes publiques et privées, tout en évitant soigneusement les incompatibilités.

1 - 2 - Principes de management du cabinet

Le cabinet puise sa réputation dans sa volonté affichée d'appliquer strictement les normes généralement admises et de respecter scrupuleusement le code d'éthique et de déontologie de la profession.

Les prestations du cabinet sont réalisées en application des diligences basées sur les normes professionnelles et conformément à la législation et à la réglementation en vigueur, avec l'engagement permanent d'exécuter les travaux suivant les standards établies selon la nature de la mission.

Par ailleurs, grâce à la formation permanente et à la supervision des équipes d'intervention et des collaborateurs, le cabinet a un niveau élevé de qualité de ses prestations, lui valant ainsi des satisfécit de la part de ses clients et des témoignages de contentement qui font sa fierté et l'encouragement à persévérer dans sa démarche.

Une équipe d'intervention qualifiée et compétente sera dégagée pour les besoins de la mission, cette équipe sera dotée de tous les moyens nécessaires pour mener à bien celle-ci dans les meilleures conditions matérielles.

2 - La prise de connaissance de la société FMG

2 - 1 - Historique et évolution

De création récente, janvier 1993, la SARL FMG est spécialisée dans la production de yaourt et crème dessert.

En 1993, la SARL FMG a démarré avec une seule ligne de production d'une capacité de 4000 pots/heure avec un effectif de 60 travailleurs.

En mai 2000, cette société s'implante dans son nouveau site d'Akbou avec des capacités de production plus importantes qui atteignent aujourd'hui une moyenne de 4 000 000 pots/ jour et emploie pas moins de 700 personnes, avec un capital sociale de 150 000 000.00 DA.

Pour répondre à une demande croissante du marché, cette SARL s'est dotée d'équipements les plus récents et, donc d'une technologie de pointe dans son domaine d'activité, gérer par un encadreur compétent : 100% Algériens des atouts qui font mal à la concurrence.

Les produits finis de cette société ainsi que les matières utilisées sont soumis à des contrôles sévères et rigoureux tout au long du processus de fabrication.

Une flotte non négligeable de moyens de transports frigorifiques, l'entité assure la distribution de ses produits sans interruption de la chaîne de froid. Celle-ci est reliée par des chambres froides au niveau des dépôts régionaux (Oran, Alger, Constantine, Annaba) de la FMG ou de ses agents agréés.

La FMG se caractérise aujourd'hui par :

- Une capacité de production de plus de 4 000 000 pots/j ;
- Un effectif de près de 650 travailleurs dont une forte proportion d'ingénieurs et de Techniciens ;
- Une gamme de production variée de plus de 30 produits différents ;
- 12 lignes de production composées d'équipement récents et de Technologie de pointe.

2 - 2 - Commercialisation

La SARL FMG commercialise aujourd'hui près de 1 000 000 000 pots/An à travers tout le territoire national, grâce notamment à :

- Une infrastructure de stockage sous froid de plus de 20 000 m³ répartie en 1 dépôt central et 4 dépôts régionaux ;
- Un réseau de près de 50 distributeurs agréés repartis à travers la presque totalité des willayas du pays, commercialisant exclusivement les produits de l'entreprise ;
- Un réseau de plus de 200 grossistes agréés repartis et distributeurs indépendants ;
- Une flotte de transport sous froid de plus de 30 camions de différents tonnages ;
- A la motivation du réseau de distribution gros et détail qui a bénéficié d'une mise à sa disposition, par la SARL, de plus de 400 camions frigorifiques petits tonnage, près de 40 chambres froides et plus de 300 présentoirs frigorifiques.

En vue de cerner la situation de l'entreprise nous avons procédé au calcul de certains ratios de gestion qui nous permet en quelque sorte d'avoir une idée sur cette entreprise.

2 - 3 - Calcul de certains ratios de gestion

Tableau N 02 : Calcul de certains ratios de gestion

Désignation	2011		2012		Ecart
<u>Consommation de l'exercice</u>	9 682 704 251		13 268 824 870		
Production de l'exercice	15 745 317 010	61%	21 048 452 510	63%	+ 2%
<u>Frais de personnel</u>	603 332 696		675 325 774		- 2%
Valeur ajoutée	6 030 230 711	10%	7 779 627 648	8%	
<u>Frais de personnel</u>	603 332 696		674 325 774		0
Chiffre d'affaires	15 747 317 010	3%	20 915 344 711	3%	

Source : réalisé par nos propres soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

Interprétation

- Pour l'exercice 2011 la consommation représente 61% de la production et pour ce qui concerne l'exercice 2012 la consommation représente un pourcentage de 63% de la production, ce premier ratio a enregistré une augmentation de 2% par rapport à l'exercice 2011, qui correspond à une augmentation importante des consommations par rapport à la production ce qui est défavorable pour l'entreprise.
- Contrairement au premier, le deuxième ratio est favorable pour l'entreprise du fait qu'il a enregistré une diminution de 2%, la valeur ajoutée a connu une augmentation prépondérante en 2012 par rapport au frais de personnel.

- Et le dernier ratio demeure constant, il n'a enregistré aucune variation par rapport à l'exercice 2011.

2 - 4 - Calcul de seuil de signification

D'après la taille de la SARL FMG, le seuil de signification peut être fixé au taux de 0,5 pour 10 000 du chiffre d'affaires 2012.

- Le chiffre d'affaires au 31/12/2012, est de 20 915 344 711 DA ;
- Le taux d'erreurs admis, soit de 0,5 pour 10 000;
- Alors le seuil de signification est de : 1 045 767,23 DA.

Tableau N°03 : Calcul de seuil de signification

UM : DA

Agrégats	Année 2012	Le taux	Seuil de signification
Chiffre d'affaire	20 915 344 711	0,5 pour 10 000	1 045 767,23
Valeur ajoutée	7 779 627 648	1 pour 10 000	777 962,8
Stocks et encours	3 801 341 176	1,5 pour 10 000	570 201,17

Source : réalisé par nous même à partir des données fournies par la SARL FMG.

Les anomalies peuvent prendre la forme d'une erreur ou d'une fraude dans la préparation des états financiers, ou d'une estimation comptable incorrecte ou inappropriée. Nous avons planifié notre mission afin de détecter les éventuelles anomalies qui excéderaient les seuils suivants :

- Pour le chiffre d'affaire, il est retenu un seuil de signification de 1 045 767,23 DA.
- Pour la valeur ajoutée, il est retenu un seuil de signification de .777 962,8 DA.
- Pour les stocks et encours, il est retenu un seuil de signification de .570 201,17 DA.

2 - 5 - Identification des zones de risque

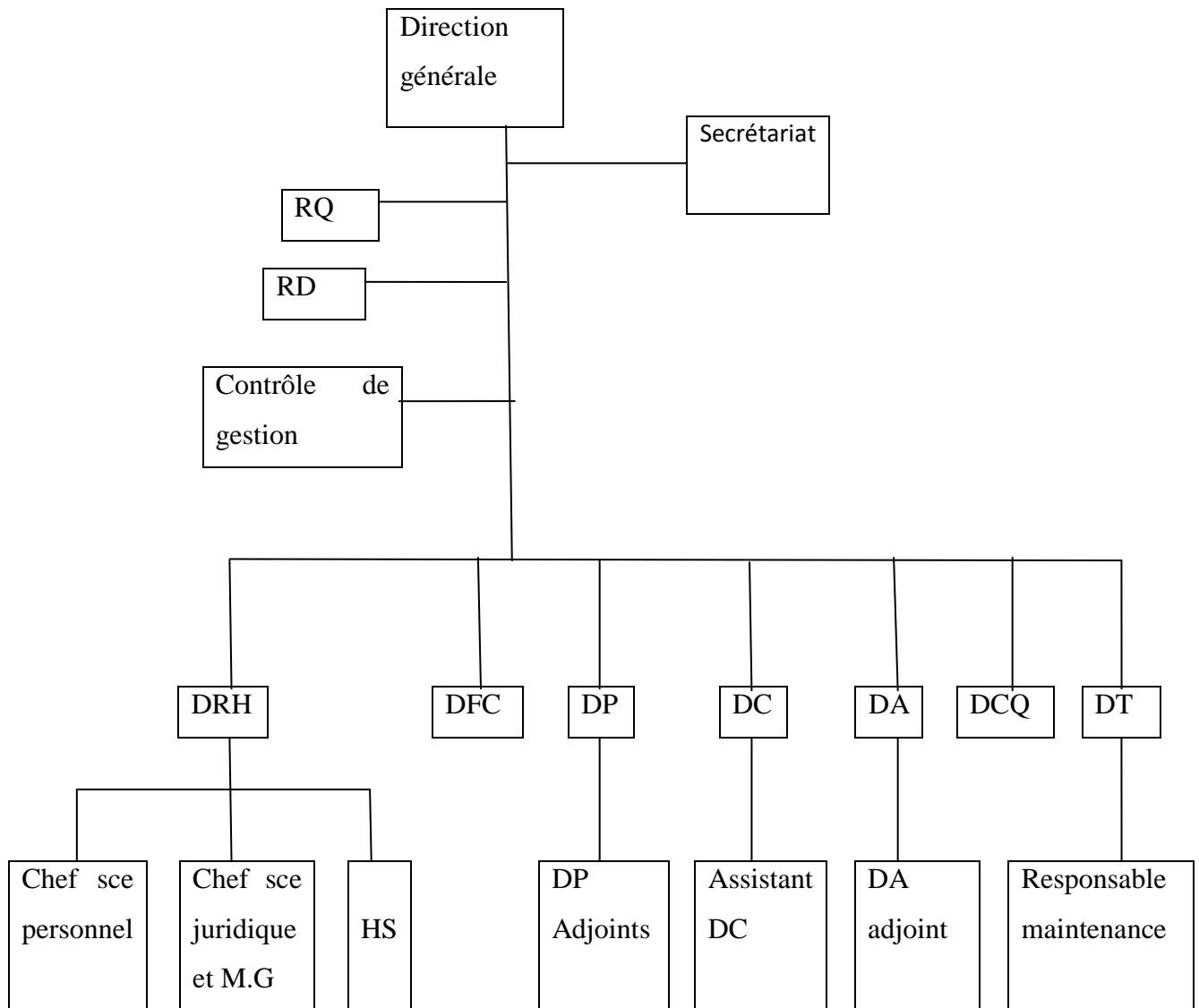
Tableau N°04 : Les risques possibles d'audit

Les risques
-Mauvaise imputation comptable.
-Absence des pièces justificatives.
-Absence de signature par les responsables habilités.
-Existence des écarts d'inventaire.

Source : réalisé par nos propres soins.

2 - 6 - Organigramme

Figure N° 03 : Organigramme de la SARL FMG



Légende

DC : direction commerciale

DA : direction des approvisionnements

DFC : direction finance et comptabilité

DT : direction technique

HS : hygiène et sécurité

DCQ : direction du contrôle qualité

DP : direction production

RD : recherche et développement

DRH : direction des ressources humaines

RQ : responsable qualité

Source : Document interne à l'entreprise.

3 - Evaluation du contrôle interne

Lors de cette étape, les procédures de gestion et de contrôle actuellement appliquées ont été enregistrées avant de subir les tests de conformité et les tests de validité. Ces derniers se sont basés sur le principe de séparation des tâches, d'ordonnement, d'exécution et de contrôle. Il s'agit de comprendre l'organisation générale de l'entreprise y en matière de saisie, enregistrement et contrôle des données financières. Pour ce qui concerne les tests de conformité nous avons vérifié les systèmes dans lesquels il existe des contrôles efficaces dont on peut s'appuyer pour fonder notre opinion, nous avons procédé par sondage en cherchant l'élément qui donne une plus grande force probante au contrôle. Les tests de conformité peuvent porter par exemple sur les éléments suivants :

- Toutes les opérations et tous les évènements sont enregistrés rapidement dans la période comptable concernée, dans des conditions permettant la préparation des comptes conformément à un référentiel comptable identifié ;
- Toutes les opérations sont soumises à l'autorisation préalable de la direction etc.

Nous avons procédé à cette évaluation qui s'articule par cycle, comme suit :

3 - 1 - Cycle achats-fournisseurs

Les contrôles que nous avons effectués sur ce cycle ont consisté à :

- La vérification de l'existence des documents commerciaux nécessaires aux opérations d'achats, à savoir : bon de commande ou convention d'achats, facture et bon de réception, le visa du «service fait» pour les prestations de services reçues.
- Rapprochement des documents ci-dessus énumérés afin de vérifier leur cohérence.
- Procéder par sondage aux vérifications arithmétiques et aux calculs de la taxe.

La réalisation de ces contrôles, nous a conduits à relever certaines observations que nous avons jugé nécessaire d'être portées à la connaissance des services comptables concernés, pour qu'elles soient prises en charge. Ces observations se résument comme suit :

- Pour la constitution des dossiers « achats de marchandises », nous avons remarqué l'absence de certains documents nécessaires, par exemple le non existence d'une facture pour les articles acquis de l'entreprise GH (Ex ; pièce n° 13 du mois de janvier), et de bons de réception (pièces n° 120 et 150 du mois de mars, la pièce n° 213 du mois d'avril) ;

- Pour les pièces n°: 25, 48, 61, 84, 89 et 113, les écarts sur réception sont enregistrés par les magasiniers ;
- En ce qui concerne les achats de matières premières, il a été relevé l'absence de bon de commande (pièces n°548 à 554, 569 à 577, 583 à 591 et 3494) ; et des réceptions non accompagnées de facture (pièces n°2021, 2747 et 2750) ;
- Concernant les achats étrangers, aucune remarque particulière n'a été relevée de notre part.

Recommandation

- Toutes les entrées en stock doivent être comptabilisées au journal ; et en fin de période, il y a lieu de constater la facture non parvenue, si le cas se présente ;
- Mettre en place une procédure de suivi avec les fournisseurs afin de régulariser ces écarts avant la clôture de l'exercice ;
- Il faut établir des conventions liant la SARL FMG aux collecteurs de lait ; à la liasse documentaire.

Les consommations

La méthode d'évaluation des stocks suivie par cette entreprise est celle de FIFO, du fait qu'elle est spécialisée dans la production des produits laitiers.

Concernant les entrées et les sorties des marchandises ainsi que la production stockée ; aucune anomalie est élevée.

Nous avons jugé nécessaire d'énoncer certaines recommandations à savoir :

- Pour les pièces n° 08, 04 et 06 du mois de janvier ; n° 12, 13, 15, 17 du mois de février et 23 du mois de mars, les états des sorties des pièces de rechanges ainsi que les états de consommations des matières premières doivent être signés par les gestionnaires des stocks concernés ;
- Constater, pour mémoire, dans le journal des opérations diverses les sorties à titre de prêt (pièces n° 07 du mois de janvier et n° 19 du mois de mars) ;
- Etablir des PV constatant les avaries ou destructions.

3 - 2 - Cycle investissements

Les contrôles effectués dans ce cycle consistent à :

- Vérifier l'existence des documents commerciaux nécessaires aux opérations d'achats

(Bon de commande ou convention d'achats, facture et bon ou procès-verbal de réception) ;

- Rapprocher les documents ci-dessus énumérés afin de vérifier leur cohérence ;
- Procéder par sondage aux vérifications arithmétiques et aux calculs de la taxe ;

Nos observations sur ce cycle peuvent être résumées comme suit :

- En ce qui concerne les biens acquis pour le compte des centres de collecte et les chambres froides destinées à la clientèle, il y a lieu d'établir un état des destinations dûment signé par les bénéficiaires ;
- Les bons de commandes pour l'acquisition de matériel doivent être signés par un haut responsable dûment désigné (pièce n° 64 bon de commande du mois de mars n'est pas signée) ;
- Le nouveau système comptable financier (SCF) permet d'enregistrer dans un seul article les factures d'achats ayant le même objet (ex : achat de camion) pièces n° 22 à 29 du mois de février ;
- Pour la pièce n° 58 du mois de mars, les contrats sur travaux réalisés doivent être signés par les trois parties qui sont : le maître de l'ouvrage (SARL), l'entreprise de réalisation et le maître de l'œuvre suivant la convention du 30/10/2011 signée par les trois parties ;
- Pour les pièces n°: 111 et 112, l'original du bon de commande n'a pas été remis au fournisseur FA, donc ici il fallait préciser le nom du signataire du bon de réception de ces achats ;
- La taxe sur acquisition de véhicules neufs est à inclure à notre avis dans le coût de l'immobilisation.

3 - 3 - Cycle de trésorerie

3 - 3 - 1 - Banque

Nous avons procédé dans ce cycle à la vérification de la conformité des opérations (recettes/dépenses) effectuées par la banque et la caisse aux pièces justificatives et l'obtention des autorisations nécessaires (signatures) ;

Recommandation

- Il est indispensable de procéder au règlement de la facture originale après qu'elle soit ordonnancée par les responsables habilités (pièces de banque CPA

Akbou pièces n° 6410, 6471, 6593 du mois de juin) ;

- Joindre les pièces justificatives pour toutes les opérations de dépenses (CPA Akbou pièce n° : 6549 du mois de juin).

Les états de rapprochement bancaire ainsi que les autres comptes devises sont régulièrement établis chaque fin de mois et n'appellent aucune remarque de notre part.

3 - 3 - 2 - Caisse

A chaque fin de mois, les PV des existants physiques sont établis régulièrement. A ce fait, les opérations de caisse n'appellent pas de remarque particulière.

3 - 3 - 3 - Operations diverses

Pour ce qui est des opérations relatives aux prestations et services reçus, enregistrées dans le journal auxiliaire des opérations diverses, nous avons relevé ce qui suit :

- Absence de bons de commandes : (pièces n°: 234 à 237 ; 243 à 245 et 257 à 259 du mois de février, pièce n° 649 du mois d'avril et la pièce n° 1163 du mois de juin) ;
- Il a été relevé dans plusieurs liasses l'original des bons de commandes établis et non remis aux prestataires.

Recommandation

- Il est indispensable de porter le cachet et la signature par un haut responsable sur :
 - Le bon de commande et le bon de réception (pièces n° : 571, 572 du mois de mars) ;
 - les conventions de publicité conclue entre la SARL et Rafik. S d'une part, et, Mourad. M d'autre part ;
- Lorsque les prestataires de services ne sont pas assujettis à la TVA, ils sont dans l'obligation de porter sur leurs factures la mention « non assujetti à la TVA » (pièces : n° 06 du mois de janvier, n° 635 à 637 du mois d'avril et la pièce n° 1272 du mois de juin) ;
- En respect du principe de séparation des fonctions, il y a lieu d'éviter de faire signer le bon de commande et l'attestation de service fait par le même responsable ;
- Procéder aux vérifications arithmétiques et à l'existence des factures avant toute comptabilisation (pièce n° 669 du mois d'avril et 1166 du mois de juin) ;
- L'exploitation de certains dossiers administratifs du personnel nous indique la nécessité de mettre à jour l'ensemble des dossiers du personnel.

4 - Révision des comptes

L'audit des comptes consiste en une analyse par sondage des comptes du bilan et du TCR au 31/12/2012. Les contrôles ont été effectués suivant les principes de l'audit et les diligences généralement admises en matière de contrôle des comptes.

Les travaux de contrôle des comptes ont été réalisés de manière à s'assurer :

- De la reprise correcte des soldes de réouverture et de leur conformité avec les clôtures de l'exercice 2012 ;
- De la régularité des opérations enregistrées et notamment :
 - Conformité aux règles et procédures arrêtées par l'entreprise ;
 - Exhaustivité des enregistrements dans les journaux ;
 - Existence des opérations enregistrées ;
 - Existence des pièces justificatives ;
 - De la mise à jour des livres légaux.

4 - 1 - Les éléments de l'actif du bilan

4 - 1 - 1 - Actifs non courants

Les éléments de l'actif non courant représentent un montant de 9 760 888 181,00 DA, ils sont composés de l'écart d'acquisition et des immobilisations (incorporelles, corporelles, encours et financières).

a) Ecart d'acquisition : d'une valeur brute de 8 935 989,00 DA, qui correspond à l'excédent de paiement sur le rachat par FMG des parts sociales de la SARL IN intervenu en 2012. Devant être amorti sur 20 ans, la valeur nette de l'écart d'acquisition au 31 décembre 2012 s'élève à 8 526 423,00 DA.

b) Immobilisations incorporelles : d'une valeur de 6 853 014,00 DA, ces immobilisations s'élèvent à 2 830 094,00 DA en valeur nette et elles correspondent à l'acquisition de logiciels informatiques. Aucune réalisation n'est constatée en 2012.

c) Immobilisations corporelles : 8 169 656 579,00 DA, le montant net s'élève à 4 564 777 566,00 DA, dont les immobilisations amortissables se présentent comme suit :

Montant brut : 7 735 328 579,00 DA

Amortissements : 3 604 879 013,00 DA

Montant net : 4 130 449 566,00 DA, soit un niveau d'amortissement de 46%.

Les acquisitions d'immobilisations ont été enregistrées à la fin de 2012 sur les différentes rubriques : bâtiments industriels, installations générales et aménagements (agencement chambre froide, rayonnage, installations nouveaux réseaux informatiques, etc.), Matériel et outillage (en général refroidisseurs à lait), Matériel automobile, Matériel et mobilier de bureau et œuvres sociales (Bureaux, caissons PC, climatiseur et articles de ménagers).

En ce qui concerne les sorties, il s'agit essentiellement de la cession de 57 camions frigos au profit de la clientèle.

Pour la variation des amortissements au 31/12/2012, la valeur est de 669 895 430,26 DA ; une dotation de l'année est enregistrée avec un montant de 682 696 092,53 DA et une diminution due aux immobilisations sorties de 12 800 662,27 DA.

Aucune anomalie ni écart d'inventaire sur les immobilisations n'est élevé, car l'inventaire physique des immobilisations à fin 2012 a été réalisé régulièrement, et des réunions d'évaluation et de validation des travaux d'inventaires sont sanctionnés par des PV de réunion.

d) immobilisations en cours : représente un montant de 289 283 379,31 DA dont 213 672 390,47 DA constitue des avances et acomptes versés sur acquisition d'investissement (acquisition de véhicules).

e) Immobilisations financières : avec un montant de 1 286 159 220,07 DA, il s'agit des :

- Titres de placement auprès des filiales qui se divisent en deux : 208 585 000,00 DA pour la première et 156 780 000,00 DA pour la deuxième ;
- Créances rattachées à des participations qui s'élèvent à 1 173 538 796,64 DA, soit 91 % de la rubrique ;
- Des prêts sociaux : 10 648 599,68 DA ;
- Des prêts aux clients : 41 814 394,86 DA ;
- Des prêts autres tierces personnes : 23 192 575,88 DA.

A partir des « balances » établies par les services comptables, nous avons relevé qu'au cours de l'exercice 2012, certains bénéficiaires n'ont pas procédé à aucun remboursement à savoir par rubrique :

- a) Prêts sociaux : 116 400,00 DA ;
- b) Prêts aux clients : 12 119 789,00 DA ;
- c) Autres tierces personnes : 23 192 575,88 DA.

La totalité de cette catégorie de créances (a)+(b) +(c) s'élève à 35 428 764,88 DA.

Il y a lieu de remarquer que 29 886 266,59 DA, soit 86% des placements et cautionnements (totalité de 34 364 764, 13 DA) correspond au placement auprès du CPA, le reliquat lui, est constitué de cautions mises en place dans le cadre des marchés conclus avec les différentes DOU et autres.

Les immobilisations financières ont subi une perte de valeur de 5 550 800, 00DA, correspondant aux prêts sur clients.

4 - 1 - 2 - Actifs courants

Le montant de l'actif courant est de 12 478 753 558,00 DA, ils sont composés des stocks et encours, créances et emplois assimilés et disponibilités.

a) **Stocks et encours** : représente 3 854 639 884,65 DA, le montant net des stocks s'élève à 3 801 341 176,00 DA. Par rapport à la fin de 2011, les stocks bruts ont enregistré un accroissement de : 1 494 041 328,00 DA. Les stocks et encours sont structurés comme suit sur le tableau ci-après :

Tableau N°05 : La structure des stocks et encours

Désignation	Montant(DA)
Marchandise	26 485 973,73
Matières premières et fournitures	2 059 936 490,31
Autres approvisionnements	1 420 128 267,37
Produits encours	16 430 986,84
Produits finis	100 469 597,49
Stocks à l'extérieur	231 188 568,91

Source : réalisée par nos propres soins.

Une perte de valeur de 53 298 707,17 DA est enregistrée au 31/12/2012 sur stocks et encours, qui est répartie comme suit :

Marchandise	670 148,92 DA
Matières et fournitures	1 400 517,79 DA
Sur emballages	51 228 040,46 DA
Total	53 298 707,17 DA

Pour ce qui concerne ces pertes de valeur le gérant devrait prendre les mesures nécessaires.

A la fin de 2012, les inventaires physiques des stocks ont été réalisés suivant les mêmes procédures que les immobilisations, les résultats de cet inventaire peuvent être résumés comme suit :

Tableau N°06 : Tableau du résultat de l'inventaire des stocks

Désignation	Inventaire physique	Inventaire comptable	Montant (DA)
Marchandises	26 485 973,73	29684424,35	-3 198 450,62
Matières et fournitures	2 059 936 490,31	21 13 557 558	-53 621 067,79
Fournitures du bureau	250 906,29	256 320,78	-5 414,49
Produits finis	100 469 597,49	91 451 904,69	+9 017 692,71
Ecart compensé			-47 807 240,19

Source : réalisée par nos propres soins.

Ces écarts doivent être expliqués et il fallait déterminer les mesures nécessaires prise pour leur éradication. Nous avons constatés pour la pièce de rechange industrielle qu'il n'y a pas eu d'écart d'inventaire.

b) Créances et emplois assimilés : qui représentent un montant de 3 671 753 754,00 DA. Ils se composent des rubriques clients, autres débiteurs, des impôts et autres créances qui peuvent être résumés dans le tableau suivant :

Tableau N°07: Tableau des créances et emplois assimilés

Désignation	Montant(DA)
Clients <ul style="list-style-type: none"> -clients nationaux -clients étrangers -secteur agricole -clients douteux 	1 233 399 298,85
	5 911 872,00
	169 941 720, 50
	<u>237 628 845, 60</u>
	1 646 881 736,95
Autres débiteurs <ul style="list-style-type: none"> -avances aux fournisseurs de stocks -avances aux fournisseurs de collecte -avances consignation versées -avances aux fournisseurs de services -créances sur cessions des immobilisations -avances au personnel -subventions d'exploitation à recevoir 	655 194 236,17
	7 334 654,91
	2 512 025,00
	66 418 284,79
	438 053 944,74
	66 900,00
	<u>25 177 745,0</u>
	1 194 757 790,00
Impôts et assimilés <ul style="list-style-type: none"> -acomptes sur IBS -TVA sur achat 	714 198 659,50
	54 383 090, 00
Total	768 581 749,50
Autre créances (charges constatées d'avances < an)	61 532 478,06
Perte de valeur <ul style="list-style-type: none"> -créances douteuses -créances clients sur rétrocession de véhicule 	237 628 845,50
	52 797 798,74
	290 426 644,34

Source : réalisé par nos soins.

Une augmentation de 272 808 411,00 DA au 31/12/2012 est enregistrée pour les créances-clients par rapport à l'exercice précédent ; il est élevé une perte de valeur de 237 628 846,00 DA et le montant net des créances-clients s'élève à : 1 409 252 891,00 DA.

Par ailleurs, certains comptes-clients ont été mouvementés en 2012, donc il n'est pas nécessaire de les déclarer douteux. Dans le cas contraire, il ne fallait pas satisfaire leur demande jusqu'à assainissement des transactions antérieures.

S'agissant des pertes de valeurs, des états sont dressés et dûment signés par les responsables habilités. Il y a lieu d'apurer les créances antérieures ainsi que les provisions constituées.

d) Disponibilités et assimilés : pour cette rubrique, le montant s'élève à 4 952 539 920,00 DA, il est enregistré une augmentation de 1 294 707 771, 00 DA à la fin de 2012.

Nous avons constaté que les soldes des comptes bancaires sont tous rapprochés et confirmés par des attestations de solde délivrées par les agences bancaires concernées, donc les états de rapprochement élaborés ne font pas ressortir d'anomalie. S'agissant de la tenue de la caisse, le solde des existants en caisse est appuyé par un procès-verbal dûment établi et signé par les responsables habilités.

4 - 2 - Les éléments du passif de bilan

4 - 2 - 1 - Capitaux propres : ont un montant de 13 879 377 038,00 DA, ils sont composés du capital émis, des réserves, du résultat de l'exercice et du report à nouveau.

a) Capital émis : il représente le capital social de la SARL FMG avec un montant de 2 837 943 000, 00 DA, aucune indication n'est intervenue au cours de l'exercice 2012.

b) Réserves : la valeur est de 283 794 300,00 DA, il s'agit de la réserve légale constituée sur les bénéfices antérieurs conformément à la réglementation en vigueur, en exécution des résolutions des différentes assemblées générales ordinaires relatives aux comptes sociaux des exercices précédents, le plafond étant atteint, cette rubrique restera constante de vue que le capital ne varie pas.

c) Résultat net : ce résultat n'est pas encore affecté qui a une valeur de 4 856 246 642 DA.

d) Report à nouveau : il correspond aux bénéfices antérieurs (2010 et 2011) non encore affectés et représente une valeur de 5 901 393 096,93 DA.

4 - 2 - 2 - Passifs non courants : ils représentent une valeur de 202 500 000,00 DA qui correspondent à l'emprunt bancaire CPA.

4 - 2 - 3 - Passifs courants: 4 199 177 049,00 DA, composés des fournisseurs et comptes rattachés, des impôts, des autres dettes et la trésorerie (négative), qui sont détaillés dans le tableau suivant :

Tableau N°08 : la structure du passif courant

UM : DA

Désignation	Montant
Fournisseur et comptes rattachées	544 601 631,00
-Fournisseur des stocks étrangers	187 044 553,03
-Fournisseurs de stocks locaux	152 242 313,34
-Fournisseurs locaux secteur agricole	61 601 120,59
-Créditeurs de service étranger	7 230 319,18
-Créditeur de services locaux	86 608 886,01
-Retenue de garantie (fournisseurs locaux)	946 137,55
-Retenue de garantie (fournisseurs étranger)	7 244 551,13
-Fournisseurs d'immobilisations étrangers	3755594,50
-Fournisseurs d'immobilisations locaux	8 654 842,82
-Factures non parvenues	29 273 212,29
Impôt	1 419 393 119,70
-l'IBS dû sur résultat 2012	1 059 405 983,00
-TVA collectée sur ventes à payer	155 001 971,00
-TAP dû	26 781 523,00
-IRG sur salaires	171 214 428,49
-autres impôts dû	960 650 214,21
Autres dettes	2 232 514 558,00
- les rémunérations dues au personnel du mois de décembre	52 048 809,69
-produits constatés d'avance	25 177 745,00
-organismes sociaux	19 532 863,47
-charges à payer	410 814,64
-opérations groupes et services	2 125 423 281,77
Trésorerie	(2 666 741,00)

Source : réalisé par nos propres soins.

Les soldes antérieurs des comptes fournisseurs cités ci-dessus nécessitent un apurement et en particulier les factures non parvenues des exercices antérieurs à 2012.

Concernant la trésorerie, il s'agit des intérêts courus à payer sur emprunt.

4 - 3 - Les postes de gestion

Les agrégats de gestion de l'exercice 2012 ont tous connu une augmentation par rapport à la fin de 2011, c'est ainsi que :

Tableau N°09 : Tableau représentatif des agrégats de gestion

UM : DA

Désignation	2011	2012	Evolution	%
Chiffre d'affaires	15 747 317 010,00	20 915 344 711,00	5 168 027 701,00	32%
Valeur ajoutée	6 030 230 711,00	7 779 627 648,00	1 749 396 937,00	29%
excédent brut d'exploitation	5 188 858 555,00	6 735 056 994,00	1 546 198 439,0	29%
Résultat opérationnel	4 553 358 625,00	5 872 726 481,00	1 319 367 856,00	28%
résultat ordinaire avant impôt	4 441 743 654,00	5 915 652 625,00	1 473 908 971,00	33%
résultat net après impôts	3 652 430 759,00	4 856 246 642,00	1 203 815 883,00	33%

Source : réalisé par nos propres soins.

S'agissant des charges, celles-ci ont évolué par rapport à l'accroissement de l'activité comme suit :

a) Les consommations de l'exercice : qui représentent un montant de 9 682 704 251,00 DA au 31/12/2011, marquant une augmentation de 3 586 120 619,00 DA pour atteindre 13 268 824 870,00 DA à la fin de 2012.

b) Les frais de personnel : qui représente un montant de 603 332 696 DA en 2011, et s'élève à 674 325 774 DA en 2012, suite à l'évolution des effectifs (recrutement) et de l'attribution de prime exceptionnelle à l'ensemble du personnel, ces charges ont augmenté de 70 993 078,00 DA représentant globalement 11% d'augmentation par rapport à 2011.

c) Les impôts et taxes : d'une valeur de 238 239 460 DA en 2011 qui s'élève à 370 244 880 DA en 2012, la hausse du chiffre d'affaires à la fin 2012 a subit une augmentation valorisée à 132 005 420,00 DA.

d) Les dotations aux amortissements : elles sont passées de 921 647 227,00 DA au 31/12/2011 à 1 031 329 818,00 DA à fin 2012, soit une évolution de +109 682 591,00 DA à la suite de la réception de diverses immobilisations durant l'exercice.

5 - Rédaction des rapports

Les commissaires aux comptes sont tenus, par ailleurs, de rédiger annuellement un rapport général dont ils formulent leurs opinions sur les comptes et des rapports spéciaux concernant les conventions conclues entre la société et ses dirigeants.

5 - 1 - Le rapport général

Bejaïa, le

A

Monsieur le Président,

Messieurs les Membres de l'Assemblée

Générale de la SARL FMG

Objet : Rapport général de certification des états financiers

Exercice clos le 31/12/2012

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes au sein de votre entité « SARL FMG » qui nous a été confié par votre assemblée générale, nous avons l'honneur de vous rendre comptes, dans ce présent rapport conformément aux règles et aux principes de l'exercice clos le 31 décembre 2012 suivant les documents présentés.

Nous avons procédé à l'examen des comptes sociaux, bilan, tableaux des comptes de résultats ainsi que les états de synthèse.

Notre contrôle a été réalisé selon les normes d'audit généralement admises en la matière et nous avons effectué des vérifications qui sont jugées nécessaires à l'égard des recommandations de la profession opérant essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers

Le gérant de cette entreprise est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable (SCF), ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

L'exercice 2012 de la SARL FMG fait apparaître un bilan net (actif/passif) de 18 281 054 087,00 DA et un résultat bénéficiaire net de 4 856 246 642,00 DA.

Nos travaux ont été organisés et menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons conformément aux normes de la profession, utilisé les diligences professionnelles que nous avons estimé nécessaires.

Les états financiers ont été établis sous la forme de présentation prévue par le Système Comptable Financier.

Ces travaux de contrôle, n'ont pas révélé d'insuffisances significatives, les observations et les recommandations jugées nécessaires sont reprises dans nos commentaires sur les états financiers ; certaines observations formulées au terme des exercices précédents sont reconduites pour l'exercice 2012 à savoir :

- L'assainissement des prêts accordés (sociaux, clients et autres) ;
- Le traitement et l'apurement des pertes de valeurs constituées sur les stocks et créances ;
- Insuffisances relevées dans la gestion des stocks, au vu des écarts d'inventaire enregistrés à la fin de l'exercice ;
- La nécessité encore une fois de mettre en place une structure d'audit interne rattachée à la direction générale, qui aura pour mission d'évaluer le contrôle interne mis en place par les structures opérationnelles.

Sous réserve des observations énoncées ci-dessus, notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de la SARL FMG au 31 décembre 2012, et le résultat de ces opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

Par ailleurs, nous attestons de l'exactitude des informations contenues dans le rapport de gestion élaboré par la société, pour ce qui est des informations comptables qui y sont rapportées.

Commissaire aux comptes

Adresse

5 - 2 - Les rapports spéciaux**5 - 2 - 1 - Etats des rémunérations versées aux cinq salariés les mieux rémunérés**

Conformément à l'article 7 du décret législatif n°93/08 du 29 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975, notamment l'article 680-3, nous certifions que le montant global des rémunérations versées aux cinq salariés les mieux rémunérés s'est élevé pour l'exercice 2012 à la somme de : dix millions huit cent cinquante mille trois cent vingt-cinq dinars et trois centimes (10 850 325,03 DA).

Tableau N°10 : Tableau des cinq plus fortes rémunérations versées

N°	Nom et prénom	Fonctions	Montants (DA)
1	A	Directeur technique	2 788 761,68
2	B	Directeur finance et comptabilité	2 488 764,30
3	C	Directeur production	1 897 164,52
4	D	Directeur commerciale	1 871 663,01
5	E	Responsable maintenance	1 803 971,52
Total			10 850 325,03

Arrêté le présent état à la somme de :

Dix millions huit cent cinquante mille trois cent vingt-cinq dinars et trois centimes.

5 - 2 - 2 - Rapport spécial sur les opérations visées par l'article 628 du Code de Commerce.**Exercice clos le 31/12/2012.**

Messieurs,

En application des dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 628 du Code de Commerce, en matière de convention entre une société et l'un de ses administrateurs, nous vous informons que nous n'avons eu connaissance d'aucune convention dans ce cadre.

5 - 2 - 3 - Résultats des cinq derniers exercices

Objet : Rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices

Conformément aux dispositions de l'article 678 alinéa 6 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et à l'article 25 alinéa 6 de la loi n° 10-01 du 11/07/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, nous vous communiquons les résultats des cinq (05) derniers exercices qui se présentent comme suit :

Tableau N°11 : Le résultat des cinq derniers exercices

Exercice	Montant	Observations
2007	973 819 588,33	Bénéficiaire
2008	1 323 901 279,41	Bénéficiaire
2009	1 821 753 371,66	Bénéficiaire
2010	2 291 669 018,17	Bénéficiaire
2011	3 652 430 759,00	Bénéficiaire

5 - 2 - 4 - Rapport spécial relatif à la continuité d'exploitation

Conformément aux dispositions de l'article 25 alinéa 8 de la loi n° 10-01 du 11/07/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée, et à celles de l'article 715 bis 11 du code commerce amendé et modifié, nous n'avons pas relevé au cours de notre mission, l'existence des faits ou de signes de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

5 - 2 - 5 - Rapport spécial relatif à la prise de participation

Conformément aux dispositions de l'article 732 bis 1 du code de commerce amendé et modifié, nous vous informons que votre société n'a pris aucune participation dans le capital d'une société dont le siège social est situé en Algérie au cours de l'exercice 2012.

5 - 2 - 6 - Rapport spécial sur les procédures du contrôle interne

Conformément aux dispositions prévues par l'article 23 alinéa 3 et par l'article 25 alinéa 7 de la loi n° 10-01 du 11/07/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de

commissaire aux comptes, et de comptable agréé, nous avons examiné les procédures de contrôle interne.

Comme pour chaque exercice, dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, il a été organisé et mené au courant de l'exercice des missions sur l'évaluation des procédures à l'effet d'appréhender les observations qui pourraient être enregistrées avant l'arrêté des comptes de fin d'exercice. Dans l'ensemble, le contrôle interne mis en place par la société nous semble approprié et efficace.

Cependant dans ce cadre et en raison de l'activité de la société, nous réitérons la nécessité à la société de se doter d'un manuel de procédures visant à sauvegarder ses intérêts et à maintenir et accroître son efficacité.

En effet, les procédures administratives et comptables permettent la mise en application de principes fondamentaux de contrôle interne et à ce titre, elles constituent, le principal moyen par lequel la direction garde le contrôle des opérations.

L'importance des procédures et du contrôle interne rend nécessaire leur codification, c'est-à-dire la constitution d'un recueil de consignes permanentes. Ce manuel de références comporte principalement les avantages suivants :

- Il assure la cohérence et la pérennité des procédures ;
- Il constitue une référence officielle, permettant d'effectuer périodiquement et systématiquement des contrôles d'application ;
- Il constitue un moyen de formation rapide des employés ;
- Il est une condition d'efficacité du service d'audit interne dans la mesure où il représente une source de référence.

Actuellement, les procédures existantes peuvent être appréciées soit par tradition, soit à travers des notes de services ou d'instructions.

Il est impératif de se doter d'un plan comptable adapté à l'entreprise accompagné d'un manuel suivant les dispositions du SCF.

Section 02 : Le cas de la SARL NIDITA

1 - Présentation de l'organisme d'accueil

1 - 1 - Historique

Le cabinet d'audit, de comptabilité et de conseil fiscal de M^r Aliane a été créé en janvier 2006, il est situé au niveau d'OPGI Sidi-Aich, agréé auprès du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

1 - 2 - Le champ d'intervention du cabinet

- La tenue et l'assistance comptable;
- Le commissariat aux comptes ;
- Commissariat aux apports et d'évaluation des entreprises privées et publiques ;
- Organisation et conseil de gestion ;
- Le contentieux fiscal ;
- Formation et mise en place des bons de formations ;
- Etude financière et montage de crédit bancaire ;
- Surveillance et l'examen des comptes ;
- Evaluation des entreprises ;
- L'assainissement des comptes ;
- L'étude et montage de dossiers de crédit et faisabilité des projets ;
- La liquidation des sociétés, projet de fusion des sociétés et la consolidation des comptes des sociétés.

1 - 3 - Les moyens et matériels utilisés

- **Moyens** : logiciel de comptabilité, de paye et de stocks, d'autres moyens de communication (le téléphone, l'internet, le fax etc.).
- **Matériels** : des ordinateurs, des imprimantes, divers petits matériaux qui sont utilisés quotidiennement.

2 - Prise de connaissance de l'entreprise NIDITA

L'entreprise NIDITA est une société à responsabilité limitée qui a été créé en 07/02/2007 avec un capital de 2 000 000,00 DA, située à cité Seghir 34, logts EPLF, Bejaia. Elle se compose de trois associés : un algérien et deux autres étrangers, dont ils possèdent successivement 1 650 000,00 DA et 350 000,00 DA.

La SARL a pour objet de métier l'installation des assurances avec l'intervention d'un bureau d'étude et de conseil, les équipements sont importés de l'étranger (l'Espagne). Ses concurrents sont des entreprises publiques et privés. Elle a des clients dans le secteur publics qui sont les hôpitaux, universités etc. et dans le secteur privé on trouve les hôtels, etc.

2 - 1 - calcul de certains ratios de gestion

Pour mieux s'informer sur la situation de l'entreprise NIDITA, et d'en savoir plus sur les risques qui se posent ou qui peuvent surgir à n'importe quel moment, nous avons procédé à la détermination et l'analyse comparative de certains ratios de gestion 2011/2012.

Tableau N°12 : Calcul de certains ratios

Désignations	2011		2012		Ecart
<u>Consommation de l'exercice</u>	79 294 177,36		<u>51 568 152,97</u>		
Production de l'exercice	92 998 378,26	=85%	61 667 180,87	=83%	-2%
<u>Frais de personnel</u>	<u>10 559 207,72</u>	77%	<u>10 692 594,08</u>	=105%	+28%
Valeur ajoutée	13 704 200,90		10 099 027,90		
<u>Frais de personnel</u>	<u>10 559 207,72</u>	11%	<u>10 692 594,08</u>	=17%	+6%
Chiffre d'affaire	92 998 378,26		61 667 180,87		

Source : réalisé par nos propres soins.

Commentaire

Les ratios enregistrés peuvent être interprétés comme suit :

- Dans le premier ratio nous avons remarqué que la consommation représente 85%, 83% de la production successivement pour les années 2011, 2012, donc elle s'est diminué de 2% ce qui est favorable pour l'entreprise;
- Le second, à l'inverse, il enregistre une augmentation de 28%, en 2011 le ratio est de 77%, et en 2012 de 105%, cette évolution est dû à l'augmentation des frais de personnel ce qui effectivement défavorable pour l'entreprise ;
- le dernier ratio est aussi défavorable puisqu'il enregistre une augmentation de 6%.

2 - 2 - Calcul de seuil de signification

D'après la taille de la SARL NIDITA, le seuil de signification peut être fixé au taux de

1‰ du chiffre d'affaire de l'exercice 2012.

- Le chiffre d'affaire au 31/12/2012, est de 61 667 180.87 DA ;
- Le taux d'erreurs admis, soit de 1‰ ;
- Alors le seuil de signification est de : 61 667.18 DA.

Tableau N°13 : Calcul de seuil de signification

UM : DA

Agrégats	Année 2012	Le taux	Seuil de signification
Chiffre d'affaires	61 667 180.87	1‰	61 667.18
Créances et emplois assimilés	18 364 812,55	5‰	91 824,06
Stocks et encours	11 639 564,81	7‰	81 476,95

Source : réalisé par nous même à partir des données fournies par la SARL NIDITA.

- Pour le chiffre d'affaire, il est retenu un seuil de signification de 61 667,18 DA.
- Pour les créances et emplois assimilés, il est retenu un seuil de signification de 91 824,06 DA.
- Pour les stocks et encours, il est retenu un seuil de signification de 81 476,95 DA.

2 - 3 - Identification des zones de risques

Tableau N°14 : Les risques possibles d'audit

Les risques
-L'absence d'un organigramme. - L'absence d'une cellule d'audit. - Mauvaise évaluation et imputation. - La non valorisation du stock (matériel récupéré). - Exagération de versement de la TAP sur les encaissements. -Comptabilisation à tort.

Source : réalisé par nos propres soins.

3 - L'évaluation du contrôle interne

Nous avons constaté l'absence d'un organigramme dans cette entreprise qui décrit la répartition des tâches principales, car chaque membre du personnel doit savoir ce qu'il a à faire, ainsi les responsabilités seront devisées équitablement. A notre avis le gérant devrait mettre en place un organigramme.

Nous avons remarqué l'absence d'une cellule d'audit dans la SARL NIDITA, donc il est nécessaire de mettre en place une structure d'audit interne dont l'objectif est d'évaluer le contrôle interne.

4 - Révision des comptes

Nous avons procédé dans cette étape au contrôle des comptes et à l'examen des documents de synthèse qui nous permet d'apprécier les points forts et les points faibles et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de nos travaux, il nous permet également de se forger une opinion qui sera concrétisée ensuite par la rédaction d'un rapport.

4 - 1 - Eléments d'actif du bilan

Les éléments de l'actif total brut, inscrits au bilan arrêté au 31/12/2012, s'élève à un montant de **34 319 764,85 DA**, et s'analyse comme suit :

Tableau N°15 : La structure de l'actif du bilan

Désignation	Situation au 31/12/2012 (DA)
ACTIF NON COURANT	
Immobilisations incorporelles	43 200,00
Immobilisations corporelles	
Autres immobilisations corporelles	1 954 590,74
Immobilisations financières	
Prêts et autres actifs financiers	2 317 596 ,75
TOTAL ACTIF NON COURANT	4 315 387,49
ACTIF COURANT	
Stocks et encours	11 639 564,81
Créances et emploi assimilés	
Clients	1 163 651,36
Autres débiteurs	1 218 125,00
Impôts et assimilés	2 941 846,07
Autres créances et emploi assimilés	16 000,00
Disponibilités et assimilés	
Trésorerie	13 025 190,12
TOTAL ACTIF COURANT	30 004 377,36
TOTAL GENERAL ACTIF	34 319 764,85

Source : réalisé par nos propres soins.

4 - 1 - 1 - Les éléments de l'actif non courants : 4 315 387,49 DA

a) Immobilisations incorporelles 43 200,00 DA

Les immobilisations incorporelles représentent le logiciel de gestion, et le compte n'a subi aucune variation par rapport à l'exercice précédent 2011. Nous avons constaté que le solde n'appelle aucune observation de notre part.

b) Immobilisations corporelles 1 954 590,74 DA

Pour les immobilisations corporelles aucune variation n'est constatée par rapport à l'exercice 2011.

Après avoir fait un rapprochement du solde grand livre avec le récapitulatif général des investissements et assurer de l'existence de facture justifiant l'écriture comptable,

Nous avons trouvé que le fichier des immobilisations n'est pas tenu en Excel au lieu et place des fichiers retraçant l'historique du bien.

Recommandation

Nous recommandons au gérant de concilier les deux soldes après avoir procédé aux régularisations comptables nécessaires.

c) Prêts et autres actifs financiers 2 317 596,75 DA

Le solde affiché au bilan de clôture au 31/12/2012 se décompose des cautions de bonne exécutions sur divers projets et de la caution en faveurs de la SARL « W ». Nous avons constaté que le solde n'a pas fait l'objet de confirmation auprès des tiers créanciers.

d) Amortissement, provision, et perte de valeurs 593 512,61 DA

Le solde affiché au bilan de clôture au 31/12/2012, s'analyse comme suit :

Cumul des amortissements	295 902,92 DA
Amortissement des immobilisations	297 609,59 DA
TOTAL	593 512,51 DA

Nous avons vérifié le respect du principe de la permanence de méthode et nous avons remarqué que le rapprochement comptable avec le récapitulatif général des immobilisations tenu par Excel fait apparaitre un écart de **8 944,51 DA**.

Recommandation

Nous recommandons au gérant de concilier les deux soldes et de passer les écritures comptables nécessaires.

4 - 1 - 2 - Actif courant 30 004 377,36 DA

Le solde de la rubrique actif courant arrêté au 31/12/2012 est de 30 004 377,36 DA et s'analyse comme suit :

Tableau N°16 : Les éléments de l'actif courant

UM : DA

Désignation	Montant
Stocks et encours	11 639 564,81
Clients	1 163 651,36
Autres débiteurs	1 218 125,00
Impôts et assimilés	2 941 846,07
Autres créances et emplois	16 000,00
Trésorerie	13 025 190,12
Total	30 004 377,36

Source : réalisé par nos propres soins.

a) Stocks et encours

11 639 564,81 DA

Nos travaux d'audit ont pour objectif de s'assurer, d'une part, que toutes les factures d'achats de marchandises se rapportent à des biens effectivement reçus et sont correctement enregistrées. Et d'autre part, de la chronologie d'enregistrement des opérations et du respect des dispositions du SCF, notamment dans son article 123-2 relatif au mode de comptabilisation et à l'article 123-5 relative au mode d'évaluation des stocks de fin d'exercice, ainsi que de la conformité des inventaires physiques avec le solde du grand livre au 31/12/2012.

Il a été relevé les insuffisances suivantes :

- Les procédures de la gestion des achats et des stocks ne sont pas mises en place, la méthode d'évaluation des stocks n'est pas indiquée dans aucun document soumis à notre vérification ;
- Le rapprochement des deux inventaires (physique et comptable) fait apparaître un manquant de 2 portes blindes de : 68 942,99 DA ;
- Le matériel récupéré et inventorié n'a pas fait l'objet de valorisation.

b) Créances et emplois assimilés :

18 364 812,55 DA

Les créances nettes figurant au bilan au 31/12/2012 se chiffre à : **18 364 812,55 DA** et s'analyse comme suit :

Tableau N°17 : Tableau des créances et emplois assimilés

UM : DA

Désignation	Solde en 31/12/2012
Clients	1 163 651,36
Fournisseurs débiteurs	367 100,00
Avances sur impôts et taxes	529 320,77
TVA déductible	882 325,31
TVA sur les installations	1 397 544,47
TAP dû	132 655,52
Cas nos	851 025,00
Charges constatées d'avance	16 000,00
BQ-BEA	773 538,71
BQ-SGA	6 184 650,24
Caisse	9,40
Régie et SGA	4 268 667,24
Accréditif SGA sur SAJ	1 798 324,53
Total brut	18 364 812,55

Source : réalisé par nos propres soins.

c) Clients 1 163 651,36 DA

Le solde du compte véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012, concerne des créances détenues sur divers clients. Nous avons constaté que le solde (de la balance auxiliaire et celui de grand livre), n'a fait l'objet d'aucune observation de notre part.

d) Fournisseurs débiteurs 367 100,00 DA

Le solde concerne des règlements des travaux de sous-traitance et dont les factures ne sont pas parvenues à la société au 31/12/2012, nous avons remarqué que le solde non assaini au 31/12/2012.

e) Avances sur impôts et taxes 529 320,77 DA

Le solde concerne des avances sur IBS non apuré au 31/12/2012.

Recommandation

A notre avis le gérant de la SARL NIDITA doit procéder à l'apurement du solde et de passer les écritures comptables y afférentes.

f) TVA déductible 882 325,31 DA

Le solde figurant au bilan de clôture au 31/12/2012 concerne la TVA déductible non récupérée au 31/12/2012, le solde n'a fait l'objet d'aucune remarque de notre part.

g) TVA sur installation 1 397 544,47 DA

Le solde anormal débiteur véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012 concerne la TVA sur installation des appareils non facturés intégralement, nous avons constaté que le solde non régularisé au 31/12/2012.

h) Impôt 132 655,52 DA

Le solde véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012 représente un exagérément de versement de la TAP sur les encaissements et dont les factures définitives n'ont pas établi aux clients par la société au 31/12/2012.

g) CAS NOS 851 025,00 DA

Le solde véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012 concerne le paiement de la charge personnelle des associés et non assaini. Ce solde est anormalement débiteur et non apuré.

i) Charges constatés d'avances 16 000,00 DA

Le solde véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012 concerne le paiement des primes d'assurance et relatif à l'exercice 2013, respect du principe de séparation des exercices, ce solde n'appelle aucune observation de notre part.

j) Trésorerie 13 025 190,12 DA

Le solde figurant au bilan de clôture au 31/12/2012 s'explique comme suit :

Tableau N°18 : Représentation du solde du compte de trésorerie

Désignation	Montant (DA)
Solde BEA	773 538,71 DA
Solde SGA	6 184 650,24 DA
Solde caisse	9,40 DA
Accréditif SGA	6 066 991,77 DA
Total	13 025 130,12 DA

Source : réalisé par nos propres soins.

Les contrôles effectués sont portés à fin de s'assurer :

- de la concordance du solde du grand livre avec le solde confirmé par la banque ;
- que les pièces de banque justifiant les écritures passées concernent les dépenses de la société ;
- que les rapprochements bancaires sont établis au 31/12/2013 ;
- de l'établissement du procès-verbal d'arrêté de caisse et de rapprocher avec le solde du grand livre.

Nous avons constaté que les soldes du grand livre sont rapprochés.

4 - 2 - Passif du bilan **33 726 252,24 DA**

4 - 2 - 1- Capitaux propres **875 403,09 DA**

Les fonds propres affichés au bilan arrêtés au 31/12/2012 s'élèvent à 875 403,09 DA s'explique par les rubriques suivantes :

Fonds social	2 000 000,00 DA
Réserves légales	10000,00 DA
Résultat de l'exercice	- 1 134 596,91 DA
Total	875 403,09 DA

Dans cette rubrique nous avons procédé au rapprochement du solde avec les statuts modificatifs et à la vérification de la conformité de l'enregistrement comptable avec la décision des membres de l'assemblée générale des associés du 24/07/2012.

Nous avons remarqué que le PV d'affectation du résultat de l'exercice 2011 n'est pas joint au dossier présenté à notre vérification.

4 - 2 - 2 - Passif non courant **1 680 032,86 DA**

Le passif non courant figurant au bilan de la SARL NIDITA arrêté au 31/12/2012 s'élève à 1 680 032.86 DA et s'analyse comme suit :

Emprunt et dettes financières	537 632,86 DA
Provision et produits comptabilisés d'avances	1142400,00 DA
Total	1 680032,86 DA

a) Emprunts et dettes financières 537 632,86 DA

Le solde affiché au bilan de clôture au 31/12/2012 concerne le reliquat non remboursé de l'emprunt né du contrat de location de financement pour le financement d'un véhicule de marque Peugeot « Partner ». Ce solde n'a pas fait l'objet de validation par la banque SGA au 31/12/2012, et les intérêts courus au 31/12/2012 n'ont pas été comptabilisés.

b) Provisions et produits constatés d'avances 1 142 400,00 DA

Le solde véhiculé au bilan de clôture au 31/12/2012 représente le passif exigible sur la régularisation des charges patronales CNAS concernant l'agent (A). Ce solde n'appelle aucune remarque de notre part.

4 - 2 - 3 - Passif courant 31 170 816,29 DA

Le passif courants figurant au bilan de la SARL NIDITA arrêté au 31/12/2012 s'élève à 31 170 815.29 DA et s'analyse comme suit :

Fournisseurs et comptes rattachés	5 157 730,39 DA
Impôts	15 110,22 DA
Autres dettes	25 997 975,68 DA
Total	31 170 816,29 DA

a) Fournisseurs et comptes rattachés 5 157 730,39 DA

Le solde des fournisseurs et comptes rattachés se décompose des comptes suivants :

Fournisseur de stock et de services	4 704 802,63 DA
Dette de sous-traitant	235 787,76 DA
Factures à recevoir	217 140,00 DA
TOTAL	5 157 730,39 DA

➤ Fournisseur de stocks 4 704 802,63 DA

Le solde du compte représente des factures de fournisseurs non réglé au 31/12/2012. Il a été constaté que le solde du grand livre au 31/12/2012 se concilie parfaitement avec la balance auxiliaire des tiers, et la dette de fournisseur F n'a pas été actualisée au cours de la clôture conformément à la règle prudentielle.

➤ Fournisseur de service 235 787,76 DA

Le solde représente des factures de fournisseurs de service non réglé au 31/12/2012 réglé en 2013 et dont les soldes devront être soldé avec le compte des avances aux

fournisseurs non pas été régularisé au 31/12/2012. Nous avons remarqué que le solde non rapproché avec le solde de grand livre au 31/12/2012.

➤ **Facture à recevoir** **217 140,00 DA**

Le solde représente des factures de fournisseurs de service non réglé au 31/12/2012 réglé en 2013 et dont les soldes devront être soldés avec le compte des avances aux fournisseurs non apuré au 31/12/2012. Il n'a été constaté que le solde non rapproché avec le solde du grand livre au 31/12/2012.

b) Impôts **15 110,22 DA**

Le solde concerne les droits de timbres exigibles au 31/12/2012, ce solde n'appelle aucune remarque de notre part.

c) Autres dettes **25 997 975,68 DA**

Le solde des autres dettes s'analyse de la manière suivante :

Tableau N°19 : Représentation du solde des autres dettes **UM : DA**

Désignations	Montant
Avances sur client	24 369 380,60
Rémunération personnel	506 016,02
Charges CNAS	311 892,57
IRG sur dividendes	11 894,00
IRG sur salaire	57 992,52
Cacobatph	116 927,20
Apport associé	329 600,00
Associé compte courants	294 272,77
Total	25 997 975,68

Source : réalisé par nos propres soins.

Après avoir procéder à quelques vérifications nous avons trouvé que :

- Le compte autres dettes mérite notre attention, les avances sur clients nécessitent un apurement après avoir procéder aux facturations des clients et aux régularisations nécessaires d'ordre comptables ;
- Le compte associé comptes courant non assaini ;
- L'IRG sur dividendes non assaini et comptabilisé à tort dans ce compte.

5 - la rédaction du rapport

Après les investigations que nous avons mené au sein de cette société, nous estimons établir le rapport de mission, en tenant compte bien entendu de toutes les anomalies enregistrés à différentes structures de la société.

5 - 1 - Le rapport général

Bejaia, le

A

Monsieur le président,

Messieurs les membres de l'Assemblée

Générale de la SARL NIDITA Bejaia

Objet : Rapport général du commissariat aux comptes

Exercice clos le 31/12/2012

Messieurs,

En exécution de la mission du commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter ci-après notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 01/01/2012 au 31/12/2012.

Nous avons vérifié les comptes annuels de la SARL NIDITA (Bejaia) pour cet exercice qui font apparaître un bilan net de **33 726 252,24 DA** et un résultat déficitaire de **-1 134 596,91 DA**, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition.

Nos travaux ont été organisés et menés de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce but, nous avons utilisés les diligences professionnelles que nous avons estimées nécessaires conformément aux normes de la profession. Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'information, tests et autres procédures d'audit.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers

Le gérant de cette entreprise est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable (SCF), ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Les états financiers ont été établis sous la forme de présentation prévue par le système comptable financier.

Ces travaux de contrôle n'ont pas révélés d'insuffisances significatives, les observations et les recommandations jugées nécessaires sont reprises dans nos commentaires sur les états financiers ; certaines observations formulées au terme des exercices précédents sont reconduites pour l'exercice 2012.

Sous réserves des observations prélevées, notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de la SARL NIDITA au 31/12/2012, et le résultat de ces opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

Nos salutations distinguées
Commissaire aux comptes
Adresse

5 - 2 - Rapports spéciaux

5 - 2 - 1 - Rapport spécial sur les quatre derniers résultats de la SARL

Messieurs les membres de l'assemblée des associés

Conformément aux dispositions de l'alinéa 6 de l'article 678 du code de commerce modifié et complété par le décret législatif n°93.08 du 25 avril 1993, j'ai l'honneur de porter à votre connaissance les résultats des quatre derniers exercices dégagé par la société. Ces résultats se chiffrent à :

Tableau N°20 : Les quatre derniers résultat de la SARL NIDITA

Exercice	Montant (DA)
Exercice 2008	574 331,28
Exercice2009	1 851 858,00
Exercice 2010	1 477 328,56
Exercice 2011	422 948,63

Le commissaire aux comptes

5 - 2 - 2 - Rapport spécial sur les conventions réglementaires

Exercice clos au 31/12/ 2012

Messieurs les membres de l'assemblée des associés

Les articles 610, 671 et 672 de l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975, portant code de commerce modifié et complété prévient que toute convention entre la société et l'un des membres du conseil d'administration, soit directement ou indirectement, doit être au préalable et sous peine de nullité soumise à l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires il en est de même des conventions établis entre la société et une entreprise ou l'un des membres de conseil est propriétaire, associé gérant administrateur ou directeur général.

- En application de ces dispositions je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de conventions prévues à dit article ;
- Le gérant de la société ne m'a signalé pour sa part aucune convention susceptible de s'inscrire dans ce cadre.

5 - 2 - 3 - Rapport spécial sur les cinq plus fortes rémunérations versées

Exercice clos au 31/12/2012

Messieurs les membres de l'assemblée générale des associés

Conformément aux dispositions de l'alinéa 3 de l'article 680 du code de commerce modifié et complété nous certifions exact le montant global des rémunérations versés aux cinq personnes les mieux rémunérés de la société.

Ce montant s'élève au titre de l'exercice clos au 31/12/2012 à trois millions cinq cent quarante-sept mille six cent quatre-vingt-dix-huit dinars, quatre-vingt-dix-huit centimes, 3 547 698.98 DA et dont le détail ci-joint :

Tableau N°21 : Les cinq plus fortes rémunérations versées

Nom et prénom	Fonction	Montant net perçu
A	Responsable technique	1 467 482.35
B	Agent technique	918 413.92
C	Agent de maîtrise	364 291.00
D	Technicien mainte	335 227.59
E	Agent de montage	462 284.12
	TOTAL	3 547 698.98

Conclusion

Au terme de notre première partie, nous avons enrichi nos connaissances sur la profession de commissariat aux comptes. Nous avons étudié les dispositions légales et réglementaires d'exercice de cette profession ainsi que les droits et devoirs du commissaire aux comptes. Toutefois la présentation que nous avons donnée de cette profession paraît plus simple que dans la pratique ; surtout dans les pays du tiers monde qui, jusqu'à une période récente, ne disposaient pas de législation sur cette profession.

Durant notre mission au sein des deux entreprises (FMG et NIDITA), nous avons procédé à l'examen des états financiers comprenant le bilan et le compte de résultat et les annexes pour l'exercice clos le 31/12/2012, prévu par le système comptable et financier. Notre examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises, qui a comporté sur les sondages de la comptabilité et autres procédures du contrôle que nous avons jugé nécessaire à l'égard des règles de diligences professionnelles. Cet examen tout au long de notre mission nous a permis de faire des remarques, observations et donner des recommandations qui servent à aider les deux entreprises à rectifier leurs erreurs et éviter des situations du mal position.

Pour conclure, nous avons constaté pour les deux entreprises, malgré la différence qu'elles représentent du fait que l'une est une entreprise de production et l'autre de prestation et de service, pour mener à bien une mission d'audit et pour qu'elle soit réussie quel que soit la nature et la taille de l'entité, l'auditeur est dans l'obligation de s'informer sur l'environnement de l'entreprise et sur tous ses aspects significatifs sur lesquels portera en priorité l'audit, en suivant une approche bien déterminée.

Conclusion générale

Conclusion générale

Dépassant la mesure d'être une technique de contrôle, l'audit est devenu une discipline à part entière, qui s'intéresse à tous les domaines de la vie économique (comptable, financière, sociale, marketing, ressources humaines, informatique...). Le besoin et l'importance de développer cette activité conduisent à la création d'organismes nationaux, régionaux et internationaux spécialisés en audit, qui veillent à l'amélioration de cette activité, et aussi à garantir son indépendance par ses normes, ses objectifs et ses méthodes.

L'absence d'organisations professionnelles en Algérie mène les cabinets publics (centre d'ingénierie et d'expertise financière, la société d'audit et conseil, la société nationale de comptabilité) et privés, à se référer aux normes arrêtées par des organisations internationales.

Toute organisation doit rendre compte de ses ressources et de ses activités. Elle établit des systèmes comptables et des systèmes de contrôle, et produit des états financiers qui reflètent la nature et les résultats de ses activités. La direction et le personnel d'une entreprise fournissent des informations financières aux autres parties concernées, à savoir les membres du conseil d'administration et les investisseurs extérieurs, tels que les actionnaires ou bailleurs de fonds. Ces parties concernées souhaitent obtenir confirmation, par un organisme indépendant, de la validité de ces informations et des systèmes qui les produisent. Pour cela, ils font généralement appel à des auditeurs externes.

Dans les missions légales, la pratique de l'audit permettra au commissaire aux comptes de réaliser ses travaux avec un degré de fiabilité et d'efficacité. Mais, la plupart des commissaires aux comptes n'appliquent pas l'approche d'audit soit par méconnaissance ou par incompetence, du fait que l'attribution d'agrément de commissariat s'est basée beaucoup plus sur des critères d'expérience et d'ancienneté et qui ne répondait pas aux conditions, de compétence et de profil. Les commissaires aux comptes en effectuant leur mission de vérifications s'intéressent parfois aux points qui présentent un risque non significatif au détriment de ceux qui méritent bien leur attention, ce qui pourrait avoir des conséquences sur les résultats et sur les états financiers.

Le Système Comptable Financier considère que les informations sont significatives si leurs omissions ou leurs inexactitudes sont susceptibles d'influencer les décisions

économiques prises par les utilisateurs basées sur les états financiers. Ces décisions peuvent inclure celles d'investissement, d'achat, d'octroi de fonds pour l'entité, ou autres. Une anomalie est considérée comme significative dans les états financiers, quand elle influence ou change les décisions économiques des utilisateurs de ces états.

La mission du commissaire aux comptes ne reste pas uniquement au point d'émettre une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers, à travers son rapport, mais aussi il doit assurer le rôle du gérant de la légalité à l'intérieur de l'entreprise.

Il est à noter que durant notre mission du commissariat aux comptes au sein des deux entreprises algériennes l'une de production et l'autre de prestation de services, nous avons essayé de mettre en œuvre nos connaissances théoriques sur le terrain, suivant les mêmes étapes pour mener à bien notre mission, sans oublier de prendre en considération les particularités de chacune de ces entreprises.

Notre objectif à travers cette mission était de plusieurs ordres, voir les approches adoptées par les commissaires aux comptes, en caractérisant l'approche classique pour apprécier la nouvelle approche par les risques, mettre en évidence les déterminants de maintien ou du non-respect des normes de travail liées à la certification, et enfin apporter certaines réponses concernant l'organisation et l'exécution de la mission de certification des états financiers.

En Algérie, le système de formation d'expert-comptable et de commissaire aux comptes a dégagé sur des résultats très insuffisants eu égard aux besoins de l'économie nationale. Ainsi à la période des réformes économiques, l'Algérie connaît un déficit substantiel en commissaire aux comptes. Il est donc nécessaire de mettre en place une réforme globale de la filière contrôle des comptes de manière à répondre rentablement aux besoins des entreprises en professionnels compétents qui ont une maîtrise des normes.

Enfin, la pratique de la profession de commissariat aux comptes doit bénéficier d'une méthodologie bien définie permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Des normes d'audit existent et s'imposent à tous les commissaires, de même que les diligences. Non seulement l'inobservation de ces normes constitue un manquement aux codes de devoirs professionnels, mais aussi les résultats escomptés ne seront jamais atteints.

Il ne suffit pas seulement d'exercer pendant plusieurs années, pour être un bon auditeur et accomplir à bien une mission d'audit. Aussi l'auditeur ne doit pas se limiter à

l'analyse des états comptables et financiers, bien au contraire, un bon auditeur doit avoir une vision très large des connaissances qui dépassent le cadre comptable et financier.

Avoir de l'expérience dans le domaine du commissariat aux comptes, signifie le travail avec intelligence, comprendre les mécanismes très facilement, les enchaînements, le gain de temps et enfin donner une opinion (certification) conforme et fidèle à la réalité. Sans oublier toutes fois que le caractère professionnel de l'audit implique l'existence d'organisations professionnelles capables d'imposer à leurs membres des normes acceptées par tous et l'application effective de ces normes dûment constatées par un contrôle de qualité.

Au terme de cette étude, nous ne saurions avoir la prétention d'avoir exploré le sujet dans tous ses contours. Nous espérons toutefois que ce mémoire pourra être exploité et amélioré dans le cadre de nouvelles recherches.

Bibliographie

Bibliographie

OUVRAGES

- ALAINE, M., les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation, Paris, 1999.
- BERTIN, E. GODWESKI, CH. KHELASSI, R., Manuel comptabilité & audit, édition LEXTENSO, Paris, 2010.
- DOV. O., comptabilité et audit bancaire, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008.
- DUBUISSON. S., l'audit, édition LA DECOUVERTE, Paris, 2004.
- DRIF.L, HADERBACHE.R., l'audit externe des états financiers, 2012.
- GERARD.VJ, GAVANOU.F, GULTMAM.C et LEVOURICH.J., contrôle et auditor, édition DUNOD, Paris, 2006.
- HAMZAOUI, M., audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, édition PEARSON, France, 2008.
- MERCIER, A, MERLE, P., audit et commissariat aux comptes, édition FRANCIS LEFVERE, Paris, 2012.
- OBERT, R, MAIRESSE, M., comptabilité et audit, édition DUNOD, Paris, 2007.
- RENARD, J., audit interne : ce qui fait débat, édition MAXIMA, Paris, 2003.
- SADI.N.E, MAZOUZ.A., la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome I, édition Société Nationale de Comptabilité.
- SADOK, T., rôle, diligences, et responsabilité du commissaire aux comptes, édition DAHLAB, Alger, 2007.
- SILLERO. A., audit et révision comptable, Paris, 2000.
- VALIN.G, GAVANOU.J.F, CUTTMAM. C., controlor & auditor, édition DUNOD, Paris, 2006.

MEMOIRES ET RAPPORTS

- ALISSOUTINE, O.K., principe, objectif et pratique du commissariat aux comptes, mémoire en fin de formation en maîtrise professionnalisée de techniques comptables et financiers, 2004.

- BENNAI, N, BENSGHIR, A., audit et commissaire aux comptes : théorie et pratique en Algérie, mémoire de master II, université de Bejaïa, 2012.
- CHEURFA, D., l'audit financier externe, mémoire de magistère, université d'Alger, 2006.
- CHIBANE, A., commissariat aux comptes diligences et aspects règlementaires, rapport de stage, 2007.
- ZEGGANE, A., TALBI, S., audit comptable et financier, approche par les risques, mémoire de master II, université de Bejaia, 2011.

LOIS ET DECRETS

- Loi 10-01 du 11 juillet 2010 relative à la profession des experts comptables, commissaire aux comptes et comptables agréés du journal officiel n°42.
- Code de commerce.
- Code pénal.
- Décret exécutif n°11-32 du 27/01/2011.
- Décret législatif N°93-08 du 29 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance N°75-58 du 26 septembre 1975.
- Ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce.

WEBIOGRAPHIE

- www.compta-dz.com.
- www.l-expert-comptable.com.
- www.oodoc.com.
- www.memoireonline.com.
- Fr.scribd.com.

Annexes

Liste des annexes

Annexes N° 01 : Les normes ISA.

Annexes N° 02 : La lettre d'acceptation du mandat du commissaire aux comptes.

Annexes N° 03 : Questionnaire de commissaire aux comptes.

Annexes N° 04 : Bilan actif FMG.

Annexes N° 05 : Bilan passif FMG.

Annexes N° 06 : Tableau de comptes de résultat FMG.

Annexes N°07 : Bilan actif NIDITA.

Annexes N° 08 : Bilan passif NIDITA.

Annexes N° 09 : Tableau de comptes de résultat NIDITA.

Annexe N °01 : Les normes ISA

ISA 200 : l'objectif en matière d'audit financier est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

ISA 210 : l'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission, qui doivent préciser le référentiel applicable.

ISA 220 : contrôle qualité des missions d'audit d'information financière historique, des règles éthiques, les règles d'indépendance, une revue de contrôle qualité doivent être mises en œuvre dans le cadre de chaque mission d'audit.

ISA 230 : toutes les informations importantes relatives à la mise en place et au déroulement d'une mission d'audit doivent être consignées dans un dossier.

ISA 240 : lors de la planification et de la réalisation d'audit, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

ISA 250 : l'auditeur doit veiller au respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires en vigueur.

ISA 260 : communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise.

ISA 300 : planification d'une mission d'audit financier, l'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée par la mission, et doit développer un programme de travail.

ISA 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation de risque d'anomalies significative.

ISA 320 : caractère significatif en matière d'audit. Lors la réalisation d'un audit, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif des éléments et leurs relations avec le risque d'audit.

ISA 330 : procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

ISA 402 : facteurs à considérer pour l'audit d'entité faisant appel à des services bureau, l'auditeur doit apprécié la façon dont les prestations rendues à l'entité par un service bureau

peuvent affecter son contrôle interne, lorsqu'il utilise un rapport de l'auditeur de service bureau, aucune référence dans son propre rapport ne doit y être faite.

ISA 500 : l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

ISA 501 : le recueil d'éléments probants doit être effectué par l'assistance à la prise d'inventaire physique, par l'identification des procès et des contentieux concernant l'entité, par l'examen de l'évaluation des participations à long terme et l'examen des informations les concernant, par l'examen des informations sectorielles à fournir dans les états financiers.

ISA 505 : l'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmation externe est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisant et approprié.

ISA 510 : dans le cadre d'une première mission d'audit concernant une entité, l'auditeur doit recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier les soldes d'ouverture, le report des soldes de clôture de l'exercice précédent, la permanence des méthodes par rapport aux exercices précédents.

ISA 520 : l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit.

ISA 530 : l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées pour sélectionner les éléments à des fins de test pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.

ISA 540 : l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.

ISA 545 : L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à la conclusion que les évaluations en juste valeur, et les informations fournies les concernant, ont été faites conformément au référentiel comptable applicable. Il doit apprécier les politiques et les procédures de contrôle s'y rapportant, évaluer la permanence des méthodes utilisées, déterminer s'il convient de faire appel à un expert, considérer l'effet des événements postérieurs, obtenir si nécessaire des déclarations écrites de la direction concernant le caractère raisonnable des hypothèses majeures retenues pour ces évaluations.

ISA 550 : l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit destiné à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'identification par la direction des parties liés

et des informations à fournir les concernant, ainsi que sur l'effet des transactions entre parties liés ayant une incidence significative sur les états financiers.

ISA 560 : l'auditeur doit prendre en compte l'effet des évènements postérieurs sur les états financiers et leur incidence sur son rapport.

ISA 570 : l'auditeur doit apprécier le caractère approprié de l'application du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers.

ISA 580 : l'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires.

ISA 600 : l'auditeur externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leurs incidences potentielles sur les procédures d'audit externe.

ISA 610 : lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit évaluer sa compétence professionnelle, son objectivité, et l'étendue de ses travaux.

ISA 620 : le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers, le fondement de son opinion, et le référentiel comptable applicable.

ISA 700 : L'auditeur doit ajouter un paragraphe d'observation dans le cas où il existe une incertitude significative dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financier. Il peut exprimer une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion défavorable (en cas par exemple de limitation à l'étendu des travaux, à un désaccord avec la direction, ou autre motif).

ISA701 : l'auditeur doit déterminer si les données comparatives sont présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable aux états financiers.

ISA 710 : L'auditeur doit prendre connaissance des autres informations publiées afin d'identifier des incohérences significatives par rapport aux états financier audités.

ISA 720 : autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.

ISA 800 : l'objectif d'une mission d'examen limité est de permettre à l'auditeur de mettre des conclusions à la base des procédures ne mettant pas en œuvre toute les diligences requises par un audit.

Annexes N° 02

**CABINET D'AUDIT ET CONSEILS COMMISSARIAT AUX COMPTES
C.A.C**

Bejaia, le

Monsieur le Gérant

De la SARL

Réf : CAC/06/N°

Objet : Acceptation de mandat.

Votre envoi du

Monsieur,

Faisant suit à ma désignation de Commissaire aux comptes de votre société pour les exercices N, N+1 et N+2, j'ai l'honneur de vous faire part de mon acceptation du mandat de Commissariat aux comptes et je déclare ne pas tomber sous le coup des incompatibilités telles que prévues par la législation et la réglementation en vigueur et notamment l'article 715 bis 6 Code de commerce.

Par ailleurs, je vous rappelle la nécessité de procéder aux formalités de publicité réglementaire nécessaires.

En vous réitérant mes sincères remerciements,

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

**CAC
ADRESSE**

Annexe N° 03

Questionnaire de commissaire aux comptes

Filiale : _____ Exercice _____				
DFC _____				
Adresse : _____		Commissaire aux comptes :		
N° Téléphone/Fax _____				
INVENTAIRES				
		Oui	Non	Observations
Investissement				
L'inventaire physique établi				
La codification par article est matérialisée				
Comparaison inventaire physique/inventaire comptable				
Concordance soldes comptables et fichiers (centrale et auxiliaires)				
Tableau des écarts établis				
Donner le montant des écarts (+ ou -)				
Taux amortissement conforme à ceux du groupe				
Investissement en cours correspondent effectivement aux biens non achevés et non opérationnels				
Stock				
L'inventaire physique établi				
Comparaison inventaire physique/inventaire comptable				
Ecart traités et passés en charges et produits				
Donner le montant des écarts (+ ou -)				
Stock dépréciés recensés et provisionnés				
Toutes les matières et fournitures livrées au 31/12/ sont comptabilisées				
ANALYSES CREANCES ET DETTES				
Créances				
Analyse des créances établies				
Rapprochement bancaires et CCP dressés				
Donner le montant du suspens débit et crédit coté entreprise et crédit coté banque				
Etat des créances par âge (1, 2, 3, 4,5, et plus)				
Concordance comptes filiales et Inter unités				
Concordance Compte fiscaux et déclarations fiscales				
Comptes virements fonds soldés				
Importances				
Comptes débiteurs du passif				
Dépenses en attente d'importation				
Dépenses à régulariser				
Provisions /dépréciation constituées				
Sont-elles conformes à la politique du groupe ?				
Dettes				
Analyses des comptes de dettes				
Dettes en devises actualisées sur la base cours de clôture				
Absence de comptes débiteurs (tiers) dans les comptes de dettes				
Concordance dettes fiscales et déclarations correspondantes				
Concordance dettes sociales et déclarations correspondantes				
Importances comptes créditeurs d'actif				
Recettes en attente d'impulsion				

ANNEXE C (Suite)			
Documents à joindre			
Balances générales			
Balances des tiers			
Analyses des comptes et rapprochements			

Date :.....

Signature :

DFC

Commissaire aux comptes

Annexes N° 04

Bilan Actif FMG

au 31/12/2012

Actif	note	N			N-1 net
		Brute	Amortissem ent	net	
Actifs non courants					
Ecart d'acquisition	11	8935989	409566	8526423	0
Immobilisations incorporelles	10	6853014	4022920	2830094	4200697
Immobilisations corporelles		8169656579	3604879013	4564777566	3763758943
Terrains	10	434328000	0	434328000	434328000
Bâtiments	10	1007766630	332692 110	675074 520	693917 931
Autres immobilisations corporelles	10	6727561949	3272186 903	3455375 046	2635513 012
Immobilisations en concession		0	0	0	0
Immobilisations en concession	10	289283378	0	289283378	730380810
Immobilisations financières		1286159221	5550800	1280608421	791638803
Titres mis en équivalence		0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	13	1173538797	0	1173538 797	485099 327
autres titres immobilisés	13	0	0	0	0
prêts et autres actifs financiers non courants	13	110020335	0	0	0
autres charges différées+ 1an	14	2600089	5550800	104469 535	306274 943
			0	2600089	264533
Total actif non courant		9760888181	3614862299	6146025882	5289979253
Actif courant					
Stocks et encours	12	3854639884	53298708	3801341176	2344629975
Créances et emploi assimilés		3671753754	290426645	3381327109	2468734947
Clients	14	1646881737	237628846	1409252891	1082290984
Autres débiteurs	14	1194757789	52797799	11419509990	615997146
Impôts et assimilés	14	768581750	0	768581750	718678795
Autres créances et emplois assimilés	14	61532478	0	61532478	51768022
Disponibilités		4952539920	0	4952359920	3874236952
Placements et autres actifs financiers courants	13	245016 200	0	245016 200	215026 200
Trésorerie	13	4707343720	0	4707343720	3659210752
Total actif courant		12478753558	343725353	12135028205	8687601874
total général actif		22239641739	3958587652	18281054087	13977581127

Document interne à l'entreprise

Annexe N°05

Bilan passif FMG

au 31/12/2012

Passif	Note	N	N -1
Capitaux propres			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	17	2 837 943 000	2 837 943 000
Capital non appelé		0	0
Primes et réserves-Réserves consolidées (1)	17	283 794 300	444 759 338
Ecart de réévaluation		0	0
Ecart d'équivalence (1)		0	0
Résultat net-Résultat net part du groupe (1)		4 856 246 642	3 652 430 759
Autres capitaux propres-Report à nouveau		5 901 393 096	3 800 141 584
Part de la société consolidante			
Part de minoritaires (1)			
Total I	34	13 879 377 038	10 735 274 681
Passifs non-courants			
Emprunts et dettes financières	15	202 500 000	292 500 000
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
Total passifs non courants II		202 500 000	292 500 000
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés	15	544 601 631	710 451 024
Impôts	16	1 419 394 119	1 004 623 502
Autres dettes	16	2 232 514 558	1 231 348 193
Trésorerie passif	15	2 666 741	3 383 727
Total passifs courants III		4 199 177 049	2 949 806 446
Total général passif		18 281 054 087	13 977 581 127

Annexe N° 06

Tableau des comptes de résultat FMG

au 31/12/2010

Libellé	note	N	N-1
Chiffre d'affaire	2	20 915 344 711	15 747 317 010
Variation stock produits finis et encours	2	69 496 889	-34 382 048
Production immobilisée		0	0
Subvention d'exploitation	2	63 610 918	0
I-Production de l'exercice		21 048452 518	15 712 934 962
Achats consommés	5	12 472 378 816	9 110 608 127
Services extérieurs et autres consommations	5	796 446054	572 096 124
II-consommation de l'exercice		13 268 824 870	9 682 704 251
III-valeur ajoutée d'exploitation(I-II)		7779627 648	6 030 230 711
Charges de personnel	6	674325 774	603 332 696
Impôts, taxes et versements assimilés	7	370 244 880	238 239 460
IV-excédent brute d'exploitation		6 735 056 994	5 188 858 555
Autres produits opérationnels	3	78 373 859	45 080 852
Autres charges opérationnelles	8	232 358 208	69 623 021
Dotations aux amortissements et aux provisions	9	1 031 329 818	921 647 227
Reprise sue perte de valeur et provisions	9	322 983 654	310 889 466
V-résultat opérationnel		5 872 726 481	4 553 358 625
Produits financiers	4	222 929 928	88 809 665
Charges financières	4	180 003 784	200 424 636
V-I-résultat financier		42 926 144	-111 614 971
V-II-résultat ordinaire avant impôts (V+VI)		5 915 652 625	4 441 743 654
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	7	1 059 405 983	789 312 654
Impôts différés(variations) sur résultats ordinaires		0	0
Total des produits des activités ordinaires		21 672 739 959	16 157 714 945
Total des charges des activités ordinaires		16 816 493 317	12 505284 186
V-III-résultat net des activités ordinaires		4 856 246 642	3 652 430 759
IX-résultat extraordinaire		0	0
X-résultat net de l'exercice		4 856 246 642	3 652 430 759

Annexe N° 07

Bilan actif NIDITA

Exercice clos le 31/12/2012

ACTIF	Note	N	N	N	N-1
		Brute	amortissement	Net	Net
ACTIF NON COURANT					
écart d'acquisition-goodwill positif ou négatif		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		43 200,00	41 865,60	1 334,40	12 269,76
Immobilisations corporelles					
Terrains		0,00		0,00	0,00
Bâtiments		0,00	0,00	0,00	-264 972,78
Autres immobilisations corporelles		1954 590,74	551 647,01	1402 943,73	1 807 190,74
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations financières					
Titre mis en équivalence		0,00		0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêt et autre actif financiers non courants		2317 596,75	0,00	2317 596,75	3315 307,58
Impôts différés actifs		0,00		0,00	0,00
Total actif non courant		4315 387,49	593 512,61	3721 874,88	4869 795,30
Actif courant					
Stocks et encours		11639 564,81	0,00	11639 564,81	7927 759,55
Créance et emploi assimilées					
Clients		1163 651,36	0,00	1163 651,36	2487 633,42
Autres débiteurs		1218 125,00	0,00	1218 125,00	496 973,37
Impôts et assimilés		2941 846,07		2941 846,07	3385 426,64
Autres créances et emploi assimilé		16 000,00	0,00	16 000,00	244 000,00
Disponibilités et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courant		0,00		0,00	0,00
Trésorerie		13025 190,12	0,00	13025 190,12	21937 857,39
Total actif courant		30004 377,36	0,00	30004 377,36	36479 650,37
Total général actif		34319 764,85	593 512,61	33726 252,24	41349 445,67

Annexe N° 08**Bilan passif NIDITA****Exercice clos le : 31/12/2012**

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		0.00	0.00
Capital non appelé		0.00	0.00
Primes et réserves-réserves consolidés		2010000.00	110000.00
Ecart de réévaluation		0.00	0.00
Ecart d'équivalence(1)		0.00	0.00
Résultat net-résultat net part du groupe(1)		-1134596.91	422948.63
Autres capitaux propres-report à nouveau		0.00	0.00
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		875403.09	532948.63
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunt et dettes financières		537632.86	5026752.14
Impôt (différés et provisionnés)		0.00	0.00
Autres dettes non courantes		0.00	0.00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1142400.00	1142400.00
TOTAL PASSIF NON COURANT II		1680032.86	6169152.14
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		5157730.39	885665.94
Impôts		15110.22	4977527.48
Autres dettes		25997975.68	28784151.48
Trésorerie passif		0.00	0.00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		31170816.29	34647344.90
TOTAL GENERAL PASSIF		33726252.24	41349445.67

Annexe N° 09**Compte de résultat NIDITA****Exercice clos le : 31/12/2012**

Désignation	note	N	N-1
Chiffre d'affaires		61 667 180,87	92998378 ,26
Variation de stocks produits finis et encours		0.00	0.00
Production immobilisée		0.00	0.00
Subvention d'exploitations		0.00	0.00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		61667180.87	92998378.26
Achats consommées		43936199.93	69257810.74
Services extérieurs et autres consommations		7631953.04	1003636662
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		51568152.97	79294177.36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		10099027.90	13704200.90
Charges personnelles		10692594.08	10559207.72
Impôts, taxes et versements assimilés		1368582.64	1885405.74
IV-EXEDENT BRUTE D'EXPLOITATION		-1962148.82	1259587.44
Autres produits opérationnels		180219.84	16.11
Autres charges opérationnelles		189133.56	30 434.50
Dotations aux amortissements et aux provisions		1440009.59	2 366 114.78
Reprise sur perte de valeur et provisions		2169048.00	1 067 858.27
V-RESULTAT OPERATIONNEL		-1242024.13	-69 087.46
Produits financiers		528317.69	1540362.58
Charges financières		420890.47	1 048 326.49
VI-RESULTAT FINANCIER		107427.22	492 036.09
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-1 134 596.91	422 948.63
Impôts exigible sur résultats ordinaire		0.00	0.00
Impôt différés (variation) sur résultats ordinaires		0.00	0.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		64544766.40	95606615.22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		65679363.31	95183666.59
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1134596.91	422948.63
Elément extraordinaires (produit) (à préciser)		0.00	0.00
Elément extraordinaires (charges) (à préciser)		0.00	0.00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-1134596.91	422948.63
Parts dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSSEMBLE CONSOLIDE(1)			
Dont par des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

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

Table de matière

Table des matières

Introduction générale.....	05
Chapitre I : Notions, concepts et considérations théoriques.....	05
Introduction.....	05
Section 01 : Historique et évolution du commissariat aux comptes.....	05
1 - Historique et bouleversement.....	05
1 - 1 - Historique.....	05
1 - 2 - Le bouleversement de la notion d'audit.....	07
2 - Définition et objectifs.....	08
2 - 1 - Définition	08
2 - 2 - Objectifs.....	09
3 - Les normes de l'audit	10
3 - 1 - Normes générales	10
3 - 2 - Normes de travail.....	10
3 - 3 - Normes de rapport	11
3 - 4 - Normes ISA.....	12
Section 02 : Le cadre légal, règlementaire et institutionnel.....	12
1 - Caractéristiques de l'audit financier.....	12
1 - 1 - Spécificités.....	12
1 - 2 - Rôle.....	14
1 - 3 - Types.....	15
2 - Les textes fondamentaux.....	16
2 - 1 - Les textes récents aux Etats Unis et en France	16
2 - 2 - Les textes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie.....	17
2 - 3 - Les normes comptables et les exigences des régulateurs des marchés financiers	18
3 - Les personnes et entités assujetties au contrôle légal et l'organisation de la profession	18
3 - 1 - Les personnes et entités assujetties au contrôle légal.....	18
3 - 2 - L'organisation et le contrôle de la profession.....	19
3 - 2 - 1 - La CNCC	19
3 - 2 - 2 - CNC (le conseil du commissariat aux comptes).....	19
3 - 2 - 3 - La chambre nationale et les conseils régionaux des commissaires aux comptes (CAC).....	19
3 - 2 - 4 - La liste d'inscription	20
3 - 2 - 5 - Les modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes	20
3 - 2 - 6 - La mission du commissaire aux comptes	21

Section 03 : Le statut du commissaire aux comptes.....	21
1 - Nomination du commissaire aux comptes.....	21
1 - 1 - Nombre de commissaire aux comptes.....	21
1 - 2 - Conditions de la nomination.....	23
1 - 3 - La durée des fonctions	23
2 - L'expiration de la fonction.....	24
3 - Les droits et obligations du commissaire aux comptes.....	26
3 - 1 - Les droits du commissaire aux comptes	26
3 - 2 - Les obligations du commissaire aux comptes	26
Conclusion.....	28
Chapitre II : Principes fondamentaux.....	29
Introduction.....	29
Section 01 : incompatibilités, responsabilités et missions du commissaire aux comptes.....	29
1 - Les incompatibilités du commissaire aux comptes.....	29
2 - Les responsabilités du commissaire aux comptes.....	31
2 - 1 - La responsabilité civile.....	32
2 - 2 - La responsabilité pénale	33
2 - 3 - La responsabilité disciplinaire.....	34
3 - Les missions du commissaire aux comptes.....	34
3 - 1 - Les missions générales	35
3 - 2 - Les missions particulières.....	35
3 - 2 - 1 - Le commissariat aux apports.....	36
3 - 2 - 2 - Le commissariat à la fusion.....	36
3 - 2 - 3 - La certification des comptes d'un parti politique.....	36
3 - 3 - Révélation des faits délictueux.....	37
Section 02 : Relations du commissaire aux comptes et l'approche classique.....	38
1 - Relation du commissaire aux comptes avec l'entreprise auditée.....	38
1 - 1 - L'objet des communications.....	38
1 - 1 - 1 - Les communications expressément prévues par la loi.....	38
1 - 1 - 2 - Les communications découlant des principes généraux régissant la mission...	39
1 - 2 - Le moment des communications.....	40
1 - 3 - La forme des communications.....	40
2 - Relation du commissaire aux comptes avec les autres professionnels intervenant auprès de l'entreprise.....	41

2 - 1 - Relation avec les experts comptables.....	41
2 - 2 - Relation avec l'avocat conseil	42
2 - 3 - Relation avec le service d'audit interne.....	42
2 - 4 - Relation avec les autres commissaires aux comptes dans le cadre des groupes de société.....	42
2 - 5 - Le Co-commissaire aux comptes	43
3 - L'approche classique.....	43
3 - 1 - Les étapes de l'approche classique.....	44
3 - 1 - 1 - Prise de connaissance de l'entreprise.....	44
3 - 1 - 2 - Revue globale des états financiers.....	45
3 - 1 - 3 - Identification et contrôle des cycles significatifs.....	45
3 - 1 - 4 - Revue des postes du bilan et du compte de résultat.....	45
3 - 1 - 5 - Rédaction des rapports.....	45
3 - 2 - Limites de l'approche classique.....	45
3 - 2 - 1 - Insuffisance de planification	45
3 - 2 - 2 - Insuffisance de la prise en compte du contrôle interne	46
Section 03 : L'approche par les risques.....	46
1 - Nécessité de l'approche par les risques	46
2 - Composantes de l'approche par les risques.....	47
2 - 1 - Assertion d'audit.....	48
2 - 1 - 1 - Assertions relatives aux enregistrements comptables.....	48
2 - 1 - 2 - Assertions relatives aux soldes comptables.....	48
2 - 1 - 3 - Assertions relatives aux états financiers.....	49
2 - 2 - Identification des risques pesant sur les assertions	49
2 - 2 - 1 - Le risque inhérent (général)	49
2 - 2 - 2 - risque lié au contrôle ou risque de non maîtrise (par l'entreprise).....	51
2 - 2 - 3 - Risque de non-détection (par l'auditeur).....	52
2 - 3 - La gestion des risques.....	52
3 - La notion d'importance relative et le seuil de signification	53
3 - 1 - Notion d'importance relative.....	53
3 - 2 - Seuil de signification.....	53
Conclusion.....	55
Chapitre III : Le déroulement de la mission du commissariat aux comptes.....	56
Introduction.....	56
Section 01 : La démarche du commissaire aux comptes.....	56
1 - Le rôle du commissaire aux comptes.....	56
1 - 1 - L'aspect économique.....	56

1 - 2 - L'aspect social.....	57
1 - 3 - L'aspect juridique et judiciaire.....	57
2 - Le commissariat aux comptes par phase	57
2 - 1 - 1 - Prise de connaissance de l'entité et évaluation des risques.....	57
2 - 1 - 2 - Appréciation du contrôle interne.....	58
2 - 1 - 3 - Révision des comptes.....	58
2 - 1 - 4 - Travaux de fin de mission et rédaction du rapport.....	59
3 - Le commissariat aux comptes par cycle.....	59
3 - 1 - Contrôle de validité à travers les documents comptables.....	59
3 - 2 - Le contrôle à travers la comptabilité et les comptes de bilan.....	60
3 - 2 - 1 - Comptes de capitaux.....	60
3 - 2 - 2 - Comptes d'immobilisations.....	60
3 - 2 - 3 - Comptes de stocks et en cours.....	61
3 - 2 - 4 - Comptes de tiers.....	61
3 - 2 - 5 - Comptes financiers.....	62
3 - 2 - 6 - Comptes de charges.....	62
3 - 2 - 7 - Comptes de produits.....	63
Section 02 : Outils et techniques du commissaire aux comptes	65
1 - Les outils du commissaire aux comptes.....	65
1 - 1 - Les questionnaires.....	65
1 - 1 - 1 - Le questionnaire de contrôle interne.....	65
1 - 1 - 2 - Le questionnaire de contrôle des comptes.....	66
1 - 1 - 3 - Le questionnaire de contrôle de l'inventaire physique.....	66
1 - 1 - 4 - Le questionnaire de contrôle de la fin de mission.....	66
1 - 1 - 5 - Le questionnaire de vérifications spécifiques.....	66
1 - 2 - La lettre de mission.....	66
1 - 3 - Le plan de mission.....	66
1 - 4 - La note de synthèse générale.....	67
2 - Les techniques du commissaire aux comptes.....	67
2 - 1 - Technique de description des systèmes.....	67
2 - 2 - La confirmation directe.....	68
2 - 3 - L'observation directe.....	68
2 - 3 - 1 - L'observation physique des stocks.....	69
2 - 3 - 2 - Contrôle de l'organisation générale de l'inventaire.....	69
2 - 3 - 3 - Contrôle des biens stockés.....	69
2 - 3 - 4 - L'exploitation de l'inventaire physique.....	69
2 - 4 - Les sondages	70
2 - 5 - La lettre d'affirmation.....	71
2 - 6 - Examen analytique.....	71
2 - 7 - Le dossier de travail.....	71
3 - Techniques d'audit assistées par ordinateur.....	72

3 - 1 - Avantages des techniques d'audit assistées par ordinateur.....	72
3 - 2 - Evaluation des contrôles automatiques.....	73
Section 03 : les rapports du commissaire aux comptes et ses différentes opinions...	73
1 - Le rapport général du commissaire aux comptes.....	74
1 - 1 - La forme du rapport général.....	74
1 - 2 - Le contenu du rapport général.....	74
2 - Le rapport spécial du commissaire aux comptes.....	75
3 - Les différents degrés de certification.....	76
3 - 1 - La certification sans réserves (opinion pure et simple).....	76
3 - 2 - Certification avec réserve(s).....	76
3 - 3 - Certification avec constatations et observations.....	77
3 - 4 - Refus de certification.....	77
Conclusion.....	79
Chapitre IV: La réalisation d'une mission du commissariat aux comptes cas des deux entreprises FMG et NIDITA.....	80
Introduction.....	80
Section 01 : Le cas de l'entreprise FMG.....	80
1 - Présentation du cabinet d'audit.....	80
1 - 1 - Références professionnelles du fondateur.....	80
1 - 2 - Principes de management du cabinet.....	81
2 - La prise de connaissance de la société FMG.....	82
2 - 1 - Historique et évolution.....	82
2 - 2 - Commercialisation.....	82
2 - 3 - Calcul de certains ratios de gestion	83
2 - 4 - Calcul de seuil de signification	84
2 - 5 - Identification des zones de risque	85
2 - 6 - Organigramme.....	86
3 - Evaluation du contrôle interne.....	87
3 - 1 - Cycle achats-fournisseurs.....	87
3 - 2 - Cycle investissements.....	88
3 - 3 - Cycle de trésorerie.....	89
3 - 3 - 1 - Banque.....	89
3 - 3 - 2 - Caisse	90
3 - 3 - 3 - Operations diverses.....	90
4 - Révision des comptes.....	91
4 - 1 - Les éléments de l'actif du bilan.....	91
4 - 1 - 1 - Actifs non courants	91

4 - 1 - 2 - Actifs courants.....	93
4 - 2 - Les éléments du passif de bilan.....	96
4 - 2 - 1 - Capitaux propres	96
4 - 2 - 2 - Passifs non courants.....	96
4 - 2 - 3 - Passifs courants.....	96
4 - 3 - Les postes de gestion	98
5 - Rédaction des rapports.....	99
5 - 1 - Le rapport général.....	99
5 - 2 - Les rapports spéciaux.....	101
5 - 2 - 1 - Etats des rémunérations versées aux cinq salariés les mieux rémunérés.....	101
5 - 2 - 2 - Rapport spécial sur les opérations visées par l'article 628 du Code de Commerce.....	101
5 - 2 - 3 - Résultats des cinq derniers exercices.....	102
5 - 2 - 4 - Rapport spécial relatif à la continuité d'exploitation.....	102
5 - 2 - 5 - Rapport spécial relatif à la prise de participation.....	102
5 - 2 - 6 - Rapport spécial sur les procédures du contrôle interne.....	102
Section 02 : Le cas de la SARL NIDITA.....	104
1 - Présentation de l'organisme d'accueil.....	104
1 - 1 - Historique	104
1 - 2 - Le champ d'intervention du cabinet	104
1 - 3 - Les moyens et matériels utilisés	104
2 - Prise de connaissance de l'entreprise NIDITA.....	104
2 - 1 - calcul de certains ratios de gestion.....	105
2 - 2 - Calcul de seuil de signification	105
2 - 3 - Identification des zones de risques.....	106
3 - L'évaluation du contrôle interne.....	107
4 - Révision des comptes.....	107
4 - 1 - Eléments d'actif du bilan.....	107
4 - 1 - 1 - Les éléments de l'actif non courants	108
4 - 1 - 2 - Actif courant.....	109
4 - 2 - Passif du bilan.....	113
4 - 2 - 1 - Capitaux propres.....	113
4 - 2 - 2 - Passif non courant.....	113
4 - 2 - 3 - Passif courant.....	114
5 - la rédaction du rapport	116
5 - 1 - Le rapport général.....	116
5 - 2 - Rapports spéciaux.....	117
5 - 2 - 1 - Rapport spécial sur les quatre derniers résultats de la SARL.....	117
5 - 2 - 2 - Rapport spécial sur les conventions réglementaires.....	118
5 - 2 - 3 - Rapport spécial sur les cinq plus fortes rémunérations versées.....	118

Conclusion..... 120

Conclusion générale..... 121

Bibliographie

Annexes

الملخص

التدقيق أو الفحص المحاسبي و المالي "مراقبة الرقابة" يعتبر ك تخصص عرضي, عرف امتدادا و تطورا كبيرا, و ذلك بفضل الصرامة التي يمتاز بها, و التي تؤدي إلي صياغة رأي.

المراجعة القانونية هو النشاط الإلزامي الموجه نحو بيئة المؤسسة, حيث يتم تحديد أساليب التدخلات, نهائية ودورية و ذلك حسب معايير قانونية وتنظيمية.

من خلال المهمة القانونية المكلفة من قبل المشرع, يعتبر المراجع, المهني المختص والمستقل, الذي له الدور الاعتيادي, على إثبات (إصدار الشهادة) مصداقية و دقة, وانتظام البيانات المالية التي يتم تقديمها من قبل أصحاب الشركات و المؤسسات, عن طريق التحقق من احترام الإطار القانوني مع مراعاة الإجراءات الداخلية.

قد ظهر نهج جديد من التدقيق, والذي يتمحور حول مفهوم المخاطر, ويقوم على تحديد عتبة الدلالة والتي يمكن تعريفها بأنها القياس المطبق من طرف المراجع على المبالغ, الذي يمكنه من استئصال أي خطأ, أو سهو أو عدم دقة وانتظام في البيانات المالية.

في هذا البحث, حاولنا تطبيق معارفنا النظرية على الميدان المهني وفقا للمنهج العام لمهمة مراجع الحسابات.

الكلمات الرئيسية (المفاتيح): التدقيق والفحص المالي, المراقبة, مراجعة الحسابات القانوني, المراجع أو المحاسب, إصدار الشهادة, البيانات المالية, المخاطر, عتبة الدلالة.

Summary

The countable and financial audit "control of controls" is considered as a transverse discipline which knew an extension thanks to the image of rigour that it conveys, it leads to the formulation of an opinion.

The legal audit is an obligatory activity directed towards the environment of the company, its methods of interventions, its finality and its periodicity are determined by legal and regulatory criteria.

Through the legal mission entrusted by the legislator, **the auditor**, as being a professional competent and independent, has the usual role, **the certification** of truthfulness, the regularity and the faithful image of **the financial statements** which are produced by the leaders or the owners of a company or an organization, by checking the respect of the legal framework and while paying a close attention to the internal procedures.

A new approach of audit appeared, which is articulated around the notion of **risk**, it rests on the determination of **the threshold of significance** which can be defined as being the measurement that the auditor of the amount can make, from which an error, an inaccuracy or an omission can affect the regularity and the truthfulness of the financial statements.

In this work, we tried to set up our theoretical knowledge on the professional level according to the total process of a mission of the Audit Office.

Key words: countable and financial audit, control, legal audit, auditor, certification, financial statements, risk, threshold of significance.

Résumé

L'**audit comptable et financier** « **contrôle** des contrôles » est considéré comme une discipline transversale qui a connu une extension en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, il débouche sur la formulation d'une opinion.

L'**audit légal** est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise, ses modalités d'interventions, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires.

A travers la mission légale confiée par le législateur, **le commissaire aux comptes**, comme étant un professionnel compétant et indépendant, a pour mission habituelle la **certification** de la sincérité, la régularité et l'image fidèle des **états financiers** qui sont produits par les dirigeants ou les propriétaires d'une société ou d'un organisme, en vérifiant le respect du cadre légal et en portant une attention particulière aux procédures internes.

Une nouvelle approche d'audit est apparue, qui s'articule autour de la notion du **risque**, elle repose sur la détermination du **seuil de signification** qui peut être défini comme étant la mesure que peut faire le commissaire aux comptes du montant, à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des états financiers.

Dans le présent travail, nous avons tenté de mettre en place nos connaissances théoriques sur le plan professionnel suivant la démarche globale d'une mission du commissariat aux comptes.

Mots clés : audit comptable et financier, contrôle, audit légal, commissaire aux comptes, certification, états financiers, risque, seuil de signification.