

UNIVERSITE MOULOU MAMMERI DE TIZI-OUZOU

**Faculté des Sciences Économiques, Commerciales Et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financière & Comptabilité**



**Mémoire en Vue de l'Obtention du Diplôme de
Master**

Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion

Intitulé du Mémoire :

**L'Audit et la Certification des Comptes d'une
Entreprise Commerciale**

Réalisé par :

M^{elle} : AIT ALI YAHIA Sonia

M^{elle} : CHEURFA Ourdia

Encadrée par :

Mr H. AMIAR

Devant les Membres du Jury Composé de :

Président :

Examineur :

Rapporteur :

**6^{ème} Promotion
Année Universitaire 2019/2020**

Remerciements

En premier lieu, On remercie Dieu le tout puissant de nous avoir accordé santé, courage, assiduité et volonté afin de mener ce travail à terme

*On tient à remercier notre promoteur **Mr AMIAR**, pour l'orientation et le suivi qui nous a accordé durant la réalisation de ce travail.*

*On tient à remercier **Mr KECHAD Ismail**, de nous avoir conseillé, aider et diriger pour la réalisation de notre travail*

Enfin on est reconnaissante à toutes les personnes, qui de près ou de loin, ont contribués à rendre ces années inoubliables.

Dédicaces

Nous dédions ce mémoire à nos chers parents qui sont les êtres les plus chers au monde et que Dieu les garde.

A nos sœurs et nos frères

A nos ami(e) s

A toutes les personnes qui nous ont aidées de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail

Table des matières

1	Introduction Générale.....	
2	Chapitre I : Cadre Théorique Sur L'Audit Comptable Et Financier	4
2.1	Section 01 : Notions sur l'Audit.....	4
2.1.1	Définition de l'Audit Comptable et Financier :.....	4
2.1.2	Normes et Techniques d'Audit :	5
2.2	Section 02 : les Normes d'Audit en Algérie.....	15
2.2.1	La Normalisation d'Audit en Algérie :	15
2.2.2	Les Normes Algériennes d'Audit :.....	16
3	Chapitre II : Le Commissariat Aux Comptes.....	22
3.1	Section 01 : Notion sur le Commissaire Aux Comptes.....	22
3.1.1	Définition et Rôle du Commissaire Aux Comptes.....	22
3.1.2	Statut du Commissaire Aux Comptes :.....	24
3.2	Section 02 : La Formulation de la Démarche de l'Audit	28
3.2.1	La Démarche de l'Audit	28
3.2.2	Les Risques Liés à la Mission d'Audit :	31
3.2.3	Les Différents Risques Liés à la Mission de l'Audit :	33
4	Chapitre III : La Certification Des Comptes.....	37
4.1	Section 01 : Types et Utilité de Certification.....	37
4.1.1	Définition de la Certification Des Comptes :	37
4.1.2	Types de Certification :	38
4.1.3	Utilité de la Certification Des Comptes :	40
4.2	Section 02 : Etapes de Certification Des Comptes et Elaboration des Rapports d'Audit	41
4.2.1	Etape 01 : Prise de Connaissance et Planification de la Mission	41
4.2.2	Etape 02 : Appréciation du Contrôle Interne	50
4.2.3	Etape 03 : le Contrôle des Comptes.....	55
4.2.4	Etape 04 : les Travaux de Fin de Mission	62
4.2.5	Etape 05 : Rédaction du Rapport d'Audit.....	65
5	Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux de l'EPE/SPA SIMPRAL	71
5.1	Section 01 : Rapport Général de Certification	75
5.2	Section 02 : Les Rapports Spéciaux	82
6	Conclusion Générale	

LISTE DES ABREVIATIONS

- ❖ **CAC.** Commissaire Aux Comptes
- ❖ **QCI.** Questionnaire Du Contrôle Interne
- ❖ **CI.** Contrôle Interne
- ❖ **CNCC.** Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes
- ❖ **CNC.** Conseil National de la Comptabilité
- ❖ **IFAC.** International Federation of Accountants
- ❖ **SNC.** Société Nationale de la Comptabilité
- ❖ **ISA.** Norme Internationale d'Audit
- ❖ **NAA.** Normes Algériennes d'Audit
- ❖ **OMC.** Organisation Mondiale du Commerce
- ❖ **NEPAD.** New Partnership for Africa's Development
- ❖ **PME.** Petite et Moyenne Entreprise

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°01 : Questionnaire du Contrôle Interne

Tableau N°02 : Présentation de l'entreprise

Tableau N°03 : Conseil d'administration de l'entreprise

Tableau N°04 : Commissariat aux comptes de l'entreprise

Tableau N°05 : Organe de direction

Tableau N°06 : Patrimoine immobilier de l'entreprise

LISTE DES SCHEMAS

Schéma N°01 : Démarche générale d'une mission de commissariat aux comptes

Schéma N° 02 : organigramme de l'entreprise EPE/SPA « SIMPRAL »

Introduction
Générale

Introduction Générale

1 Introduction Générale

Une entreprise est une entité juridiquement autonome, qui rassemble l'ensemble des moyens pour réaliser les activités dont l'objectif est de produire des biens et des services à destination des clients, afin d'en tirer un bénéfice. Une bonne gestion des flux financiers sera à l'origine de meilleur résultat.

L'entreprise est un organisme vivant dont la survie nécessite une bonne coordination des organes qui le composent. Elle ne peut fonctionner que si les tâches à accomplir sont réparties de façon précise, et si le rôle de chacun est clairement définis.

Ces tâches peuvent être regroupées selon leur objectif, ce qui permet d'identifier des grandes fonctions pour l'entreprise, dont la fonction de comptabilité et finance.

La fonction comptabilité et finances est une activité que l'entreprise ne peut négliger. Elle permet de modéliser les flux des composants et produits d'une part, et les flux financiers d'autre part afin de donner des informations sur la situation financière de l'entreprise vis-à-vis des partenaires extérieurs.

De nos jours, la place croissante de l'information comptable et financière, joue un rôle prédominant dans le fonctionnement des entreprises et dans les allocations des ressources.

Les partenaires de l'entreprise peuvent avoir besoin d'information sur la situation financière de l'entreprise, ce qui l'oblige légalement de présenter un certain nombre d'informations sur ces comptes. Pour cela, l'entreprise fournit plusieurs documents dont les plus importants sont : le bilan qui est une photographie du patrimoine de l'entreprise à un moment donné ; le compte de résultats qui calcule l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise du fait de son activité pendant une période ; ainsi que le tableau des flux de trésorerie qui renseigne sur la nature et l'origine des encaissements et des décaissements de l'entreprise pendant une période.

Afin de s'assurer qu'elle agit conformément à la réglementation en vigueur, qu'elle dispose d'un fonctionnement humain optimal, ou encore de vérifier le respect d'un certain nombre de procédures internes, l'entreprise peut se soumettre à un audit qui

Introduction Générale

est une pratique largement admise et qui étend progressivement son action à toutes les activités de l'entreprise.

Parmi les différents types d'audit, se trouve l'audit comptable et financier qui est centré sur la comptabilité, et qui permet de contrôler les enregistrements et états financiers. Ce dernier peut être assuré par un auditeur externe appelé « commissaire aux comptes ».

Le commissaire aux comptes est un auditeur légal et externe à l'entreprise qui intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de l'entreprise avec les normes en vigueur, et qui atteste la bonne santé financière de l'entreprise ainsi que de la régularité de sa gestion.

L'audit comptable et financier est donc une procédure qui certifie les comptes d'une entreprise. Pour assurer cette mission, le commissaire aux comptes réalise un audit légal dont la procédure est strictement définie par la loi.

La mission du commissaire aux comptes est de certifier les comptes annuels d'une entreprise pour l'Etat et pour l'administration fiscale.

De ce fait, la certification des comptes est reconnue comme une mission d'audit des comptes prévue par la loi sur les sociétés, intégrée dans le code du commerce, et qui implique pour cette dernière la nomination d'un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Notre étude portera sur la mission de certification des comptes. Nous avons choisis ce thème afin de mieux comprendre cette mission réalisée par le commissaire aux comptes.

Dans cette optique, la question de départ qui se pose est la suivante :

« Quelles sont les outils et techniques de contrôle et les étapes de certification des comptes que le commissaire aux comptes respecte et suit dans le cadre de l'activité de sa mission ? ».

De cette problématique, découle un certain nombre de questions sous-jacentes, que nous devons prendre en considération :

- Les normes d'audit sont-elles honorées par le commissaire aux comptes dans le cadre de l'exercice de sa mission ?

Introduction Générale

- Quels sont les outils et documents utilisés pour mener à bien une mission de commissariat aux comptes ?
- La certification des comptes est-elle la seule mission du commissaire aux comptes ?

Comme hypothèse de base, toutes les normes d'audit de la mission sont respectées.

La seconde hypothèse, estime qu'il s'agit d'une mission de contrôle légal réalisée par un commissaire aux comptes, afin de donner une assurance convaincante sur les états financiers retenus.

Pour répondre aux exigences de notre travail, nous avons choisi une méthodologie basée sur une recherche bibliographique et documentaire, et l'étude d'un cas pratique que nous avons effectué au sein d'un cabinet d'audit.

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire, nous avons choisi de structurer notre travail en quatre chapitres principaux.

Le premier chapitre, exposera des généralités sur l'audit comptable et financier ainsi que la normalisation en Algérie.

Ensuite, le deuxième chapitre, sera consacré à la démarche du commissaire aux comptes, dans la réalisation d'une mission de certification des états financiers.

Le troisième chapitre, portera sur l'utilité de la certification des comptes et ses différentes étapes.

Enfin, le dernier chapitre, présentera l'étude d'un cas pratique sur la certification et la rédaction des rapports d'une entreprise commerciale, que nous avons réalisé dans le cadre de notre stage de préparation de mémoire de fin d'études sous la supervision du commissaire aux comptes.

Introduction Générale

Chapitre I :
Cadre Théorique
sur l'Audit
Comptable et
Financier

2 Chapitre I : Cadre Théorique Sur L'Audit Comptable Et Financier

Dans ce premier chapitre nous exposerons quelques généralités sur l'audit, à savoir une définition de l'audit légal, ainsi que les normes d'audit en Algérie.

2.1 Section 01 : Notions sur l'Audit

L'objectif de cette section est de définir les notions de l'audit, dont les normes de l'audit auxquelles se réfèrent un CAC, nous énoncerons aussi les différents outils et techniques qui permettent d'assurer une certaine performance dans la qualité du travail effectué par l'auditeur.

2.1.1 Définition de l'Audit Comptable et Financier :

L'audit désigne en générale un ensemble de techniques mises en œuvre par un professionnel compétant et indépendant, en vue de formuler une appréciation sur :

- Une procédure ;
- Les modalités de réalisation d'une opération ;
- Une situation donnée.

L'audit comptable et financier selon l'ordre des experts comptables Américains est :

« L'examen auquel procède un professionnel indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité des états financiers. »¹

Dans le contexte Français, la mission d'audit contractuelle est désignée par « Révision comptable ». Si dans le passé l'audit présentait des différences certaines par rapport à la révision comptable, actuellement les conceptions se rejoignent tout à fait. Pour la preuve, on ne peut mieux que citer la définition adoptée par l'ordre des experts comptables Français :

¹ Revue Algérienne de comptabilité et audit « missions de commissariat aux comptes », Edition société nationale de comptabilité, 1997, P 07.

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

La révision des comptes est : « l'examen auquel procède un professionnel indépendant externe à l'entreprise en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et les comptes de résultats de celle-ci. »²

2.1.2 Normes et Techniques d'Audit :

2.1.2.1 Les Normes d'Audit :

Il existe plusieurs normes d'audit parmi eux :

A. **Les normes générales** : cette catégorie de normes porte sur ce qui suit :

- **La compétence** : l'audit doit être effectué par une ou plusieurs personnes ayant reçues une formation d'auditeur.

Les compétences du CAC ou de l'auditeur concernent les disciplines et domaines en relation avec l'activité exercée, les conditions de cet exercice et le milieu audité. Risques, processus et procédures, systèmes d'information, logique opératoire, conception et fonctionnement de dispositifs et mécanismes de pilotage, de surveillance et de contrôle. Sont autant de questions qui lui sont familières. L'auditeur exerce une veille documentaire dans ces différents domaines.³

- **L'indépendance** : les règles d'incompatibilité définies par le code de commerce et la loi relative à la profession visent à assurer l'indépendance et l'objectivité du CAC en leur interdisant notamment de nouer avec l'entreprise des relations d'affaires et de recevoir un salaire ou tout autre avantage.

- **Qualité de travail** : le CAC exerce des fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant et compatible avec son éthique et ses responsabilités.

²Revue Algérienne de comptabilité et audit « missions de commissariat aux comptes », Edition société nationale de comptabilité, 1997, P 07.

³Alain BURLAUD, DSCG4 « Comptabilité et Audit », Manuel et Applications, 6^e Edition, Edition Foucher, Malakoff, Septembre 2012, P443

- **Secret professionnel** : le CAC est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissances à raison de ses fonctions. Il s'assure également que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et le respectent. Il s'agit du strict secret professionnel en ce qui concerne les affaires des clients, sauf le juge peut être mis au courant.

B. Normes de travail : les normes de travail en matière d'audit définissent à la fois ce que doit être le travail de l'audit et comment il doit être organisé.

En sa qualité, l'auditeur effectue des vérifications spécifiques légales ou des interventions connexes pour lesquelles les normes à respecter sont particulières.

Les normes de travail relatives à la mission de certification couvrent :

- L'orientation et la planification de la mission ;
- L'appréciation du contrôle interne ;
- L'obtention d'éléments probants ;
- La délégation et la supervision ;
- La documentation des travaux.

C. Normes de rapport : les normes de rapport sont des normes qui touchent essentiellement le rapport de la mission d'audit des comptes.

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative aux rapports est celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs. L'auditeur doit certifier la régularité et la sincérité des états de synthèses faisant l'objet de son examen, il doit préciser dans son rapport qu'il a mis en œuvre les recommandations en usage dans la profession. Lorsqu'il ne peut certifier ou lorsqu'il émet des réserves, il doit exposer les raisons qui l'ont conduit cette position et s'il y a lieu chiffrer l'incidence des irrégularités constatées.⁴

⁴Association technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, « audit financier, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations », p18

2.1.2.2 Les Outils et Techniques d'Audit :

Le CAC utilise des outils et techniques afin de bien mener sa mission.

A. Les outils d'évaluations du contrôle interne : nous distinguons deux outils d'évaluations du contrôle interne à savoir :

- Le questionnaire du contrôle interne ;
- Le diagramme de circulation des documents.

➤ Le Questionnaire du Contrôle Interne (QCI) :

Le QCI est un document qui va indiquer le détail de ce qu'il convient de faire pour explorer les différentes zones à risques identifiées lors de la phase préparatoire. C'est un outil d'investigation d'auditeur.

Le QCI vise à mesurer la qualité de la mise sous contrôle actuelle des processus. Il a pour objectif de faire apparaître les dysfonctionnements majeurs en proposant une configuration éventuelle des activités en vue d'aboutir à une cartographie cible des processus.⁵

Chaque QCI est conçu de la même façon ; un rappel des objectifs d'audit visés par rapport aux postes du bilan et du compte de résultat concernés par les flux.

Une question préalable sur les incompatibilités des fonctions synthétisant la grille de séparation des fonctions qui est jointe au questionnaire. En effet, si les cumuls des fonctions dans un cycle sont trop importants, la fiabilité des contrôles mis en place par l'entreprise n'est pas suffisante pour limiter le risque d'erreur. Dans ce cas, l'auditeur remet en cause son approche et ne remplit pas de QCI.

Des questionnaires, classés dans l'ordre de déroulement normal des opérations du cycle avec, pour chacune, une indication de l'objectif de l'audit qu'elle contribue à couvrir.

Les questions sont rédigées de façon à ce qu'une réponse « OUI » corresponde à une situation à priori satisfaisante, et une réponse « NON » à une défaillance théorique du système. Ces questions

⁵<https://www.cairn.info/la-boite-a-outils-du-responsable-financier--9782100776320-page-174.htm>

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

sont prévues pour couvrir la plupart des contrôles généralement rencontrés mais l'auditeur adapte le QCI selon les particularités de l'entreprise. En cas de réponse « NON » l'auditeur estime s'il existe d'éventuels contrôles compensatoires, qui ne correspondent pas exactement à celui prévu dans le QCI mais qui couvrent le même objectif d'audit. Il les mentionne dans la colonne « OBSERVATION ». Les QCI sont mis à jour chaque année après réalisation des tests d'existence.⁶

⁶Stéphanie THIERY-DUBUISSON « l'audit », Edition la découverte 2009, p58, 59

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

Tableau 01 : Questionnaire du contrôle interne

Questions	OUI	NON	N/A	OBSERVATION
1. Existe-t-il un organigramme de l'entreprise ?				
2. Est-il diffusé, appliqué, reconnu ?				
3. Les moyens en personnel et en matériel sont-ils adaptés aux besoins ?				
4. La gestion s'appuie-t-elle sur des prévisions ?				
5. Le personnel du service reçoit-il une formation appropriée ?				
6. La société est-elle dotée d'un manuel de procédures de gestion ?				
7. Existe-t-elle une fonction d'audit dans la société ?				
8. La fonction contrôle de gestion est-elle fonctionnelle ?				
9. L'inventaire physique des immobilisations est réalisé par une équipe indépendante ?				
10. L'inventaire physique des stocks est réalisé par une équipe autre que celle chargée des approvisionnements ?				
11. La comptabilité est-elle informatisée ?				
12. La gestion des dettes à court et à moyen terme sont-elles sur fichier informatisé ?				

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

13. La société est dotée d'un fichier immobilisations informatisé ?				
14. La séparation des tâches dans la procédure de vente est-elle respectée ?				
15. Les principaux comptes comptables sont-ils analysés chaque fin du mois ?				
16. Les comptes de créances et dettes sont-ils suivies sur fichier informatisé ?				

Source : <https://www.auditfinancier.net/category/question-contr-interne/>

➤ Le Diagramme de Circulation des Documents (la flow-chart) :

Le diagramme de circulation est un document figuratif qui permet de prendre rapidement connaissance d'une procédure ou d'un processus.

Cet outil est recommandé pour connaître et comprendre l'organisation des services audités et les points de contrôle dans le cadre des procédures en vigueur.

Il permet de mettre en évidence les points forts et les points faibles de chaque procédure ou procès afin de permettre à l'auditeur d'identifier les procédures de contrôle adaptées et choisir le meilleur circuit pour trouver les bonnes solutions.

Ce processus d'évaluation du CI est validé par des tests de conformité sur des dossiers récents, clos et des dossiers courant.

B. Les techniques d'audit : parmi les techniques d'audit les plus utilisés on trouve :

- **Le sondage statistique :**

Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondage peuvent être statistiques ou non statistique.

Le sondage statistique est une méthode qui permet à partir d'un échantillon, prélevé de façon aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler à la population, les observations faites sur échantillon.⁷

- ✓ **L'échantillonnage :** pour définir un échantillon le CAC prend en considération les objectifs des sondages et les attributs de la population de laquelle l'échantillon sera sélectionné.⁸
- ✓ **Sélection de la population :** l'ensemble des données à partir desquelles le CAC sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de comptes ou d'une catégorie d'opération.

- **Les analyses des comptes et les rapprochements :**

Cette technique de contrôle visant l'exploitation d'un montant global peut permettre de déceler et détecter des anomalies et omissions étant donné que l'analyse d'un solde consiste à reconstituer sa composante.

L'analyse des comptes peut favoriser le réajustement de la situation de manière à faire correspondre à la réalité. Par ailleurs, l'analyse permet une meilleure appréciation du contenu d'un solde.

⁷Jacques RENARD « théorie et pratique d'audit », prix IFACI 1995, Edition EYROLES, p333

⁸EMMERICH Jean-Pierre, LEJEUNE Gérard « audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, collection Business 2007, p 177

- **La méthode analytique :**

La méthode analytique est un ensemble de techniques de contrôle qui consistent à apprécier des informations financières à partir :

- De leur corrélation avec d'autres informations, issues ou non des comptes ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité similaire ;
- De l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

La mise en application de cette procédure nécessite une combinaison de plusieurs techniques statistiques sophistiquées, allant de simples comparaisons à des analyses complexes, qui permettent d'aboutir à des conclusions fondées.

Les méthodes analytiques sont utilisées pour aider le CAC à planifier la nature, le calendrier de l'étendue des autres procédures d'audit. Par exemple, des variations importantes des charges de personnel entre deux exercices peuvent amener l'auditeur à étendre ses contrôles sur ce poste.⁹

- **Le contrôle par recoupements :**

Cette technique d'audit consiste à développer, dans la phase d'obtention des éléments probants, des recoupements entre les informations disponibles en interne et celles pouvant être confirmées par des tiers à l'extérieur de l'entité. La confirmation directe des tiers seront fort utiles pour apprécier des évaluations, confirmer des comptabilisations ou confirmer certains soldes essentiels à la clôture de l'exercice ou à une période.¹⁰

- **L'entretien et l'enquête :**

Dans les entretiens et les enquêtes, les discussions sont orientées vers un sujet donné.

Les explications d'une opération menée par une structure sont développées verbalement et l'appréciation des informations se

⁹EMMERICH Jean-Pierre, LEJEUNE Gérard « audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, collection Business 2007, p171

¹⁰EMMERICH Jean-Pierre, LEJEUNE Gérard « audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, collection Business 2007, p193

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

fait par un auditeur en fonction des normes établies par l'entreprise ou selon une réglementation établie.

- **Le contrôle physique et documentaire :**

Il existe deux types de contrôles à savoir :

✓ Le contrôle physique : c'est une technique par laquelle l'auditeur recueille directement des éléments, elle consiste à examiner le fonctionnement d'un processus et la façon dont une procédure est appliquée.

L'objectif de l'auditeur est de s'assurer que la prise d'inventaire est faite correctement, l'organisation et la réalisation de cette opération étant de la responsabilité de l'entreprise.

L'observation physique des opérations par l'auditeur est un aspect important de la mission d'audit, elle devra :

- Prendre connaissance des procédures d'inventaires ;
- Porter un jugement sur les forces et faiblesses de celle-ci ;
- S'assurer de la bonne application de celle-ci ;
- Effectuer les tests de comptage ;
- Vérifier l'exploitation correcte des résultats de l'inventaire.

✓ Le contrôle des documents : ce type de contrôle a comme objectif de s'assurer que les opérations faites par l'entreprise sont appuyées de pièces justificatives reflétant la réalité des transactions ou l'état de son patrimoine.

2.2 Section 02 : les Normes d'Audit en Algérie

2.2.1 La Normalisation d'Audit en Algérie¹¹ :

Dans le contexte Algérien, l'élaboration des normes d'audit en Algérie est confiée à la chambre nationale des CAC (CNCC), qui les transmet au conseil national de la comptabilité pour homologation. L'homologation des normes donne lieu à une décision signée par le ministre des finances. L'audit, le plus répandu en Algérie est l'audit légal, la normalisation en matière d'audit légal a bien commencé à partir de l'année 1990, et ce n'est qu'en 1992 que la pratique du commissariat aux comptes est reconnue comme une profession libérale avec la naissance du conseil national de l'ordre des experts comptables, des commissaires et des comptables agréés. A partir de cette période, plusieurs textes relatifs à la profession du CAC ont fait l'objet d'apparition, nous citons à titre d'exemple, celui relatif aux diligences professionnelles du CAC, sous forme de six (06) recommandations compatibles avec celle de l'IFAC¹².

Le CAC qui a une obligation de moyens doit mettre un certain nombre de diligences pour s'acquitter de cette obligation en respectant dans le cadre de ces travaux les normes d'audit et particulièrement celles régissant le commissariat aux comptes.

L'organe qui était censé de gérer la profession comptable, en particulier la profession d'audit, était le conseil national de l'ordre qui n'était en mesure de surveiller et de contrôler la profession et en particulier le respect strict des diligences du commissariat aux comptes par les professionnels qui n'accordaient aucune importance à ces diligences que leur respect constitue une obligation afin d'assurer un audit de qualité.

Certains CAC n'avaient jamais entendu de ces diligences et ne savaient même pas leur utilité, ceci est dû à l'absence de la

¹¹<http://univ-biskra.dz/sites/revue-rem2/images/pdf/volumes/volume14/volume13/N1/14.pdf>

¹² «International Fédération of accountants », fédération internationale des comptables : association privée créée en 1997 dont le siège est à New York, ouverte aux associations de comptables des pays qui en font la demande sous réserves que les critères d'adhésion soient remplis : les organisations professionnelles de notre pays n'y sont pas affiliées. Une 1ère tentative ayant été faite par l'ex conseil de l'ordre en 2004, mais a échoué pour cause notamment de bicéphalisme de l'organisation de la profession (existence de 2 conseils de l'ordre au lieu d'un seul, selon l'organisation de cette époque).

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

formation continue d'une part et d'autre part, l'infiltration des opportunistes dans la profession qui sont hors de la filière.

Il y a des CAC qui ne savaient et ne savent même pas que la documentation des travaux est une obligation légale et que l'audit est un travail d'équipe par d'une seule personne afin de mettre en place les règles de délégations, de supervision et de revue de dossiers.

Le respect de ces règles a un impact important sur la gestion des risques de l'audité et de l'auditeur ainsi que sur la qualité des travaux réalisés.

Ainsi, dans la plupart des cas, la démarche générale de l'audit définie par l'IFAC, n'est pas suivie par nos auditeurs, notamment après la disparition de la société nationale de la comptabilité (SNC) qui était le leader national de l'audit, de la fiscalité, du conseil et de la comptabilité.

Elle nous manque énormément. Donc, la quasi-totalité de nos CAC ignorent aujourd'hui les diligences d'audit, il s'agit de la mise en œuvre de l'approche par les risques (ISA200), du contrôle de la qualité d'une mission d'audit (ISA220), l'approche basée sur la connaissance de l'entité et de son environnement (ISA315), l'application du seuil de signification (ISA320) et la mise en œuvre de procédures adaptées en fonction de l'évaluation des risques (ISA330). Or une bonne approche et un plan de mission permettent de focaliser les travaux de contrôles sur les zones à risques et évitent les contrôles sur les points ne représentant pas de risques majeurs.

2.2.2 Les Normes Algériennes d'Audit¹³ :

D'abord, il y a lieu de souligner que la pratique de l'audit en Algérie se limite à l'audit légal, appelé en Algérie comme en France « *Commissariat aux comptes* », les autres types d'audit ne sont pas assez répandus et sont facultatifs tels que l'audit contractuel et l'audit interne, puis en l'absence de normes nationales, les professionnels d'audit en Algérie se referaient pour leurs travaux d'audit aux normes internationales. Dans le cadre de la continuité des réformes comptables débutées depuis 2017, l'Algérie a adopté une nouvelle loi reformant intégralement la loi n°91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession comptable. Cette

¹³<http://univ-biskra.dz/sites/revue-rem2/images/pdf/volumes/volume14/volume13/N1/14.pdf>

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

nouvelle loi vise essentiellement à la modernisation de la profession comptable en Algérie, en particulier la profession d'audit qui se caractérisait avant l'introduction de la loi 10-01 par l'absence d'un texte régissant les normes d'audit.

La profession d'audit a déployée un effort considérable pour donner au contrôle légal en Algérie des normes de travail, des méthodes, des techniques qui soient en harmonie avec la pratique internationale.

L'observation des normes pour la pratique de l'audit est fondamentale pour bien mener la mission est assurer toute la crédibilité à l'opinion consignée dans le rapport d'audit et les recommandations qui y figurent.

La modernisation de la profession comptable et en particulier le contrôle légal vise essentiellement et principalement ci-après :

- L'enrichissement des prérogatives du CAC en lui confiant des missions spécifiques à l'occasion d'opérations particulières réalisées par l'entreprise ;
- La diversification de ses domaines d'intervention en étendant le contrôle légal à des établissements publics (EPIC) ou privés et aux associations et partis politiques, qui antérieurement n'étaient pas soumises.

Plusieurs textes ont vu le jour après la promulgation de la loi 10-01 portant profession comptable, notamment le décret exécutif n°11-202 qui définit les formes et les échéances d'envoi des rapports du CAC, ainsi que les deux arrêtés ministériels publiés dans le journal officiel n°24 du 30 Avril 2014 qui déterminent le contenu et les critères de remise des rapports du CAC, puis l'approbation du code de déontologie de la profession du CAC et enfin la publication sous forme de décision du ministre des finances des douze (12) normes algériennes d'audit (NAA) par le conseil national de la comptabilité (CNC) qui sont très fortement inspirés des normes internationales d'audit (ISA).

Chacune d'elles porte la même codification et le même intitulé que la norme ISA d'origine correspondante. Il y a lieu de souligner que l'adoption des normes NAA inspirées des normes ISA confère aux normes nationales une légitimité et une efficacité et elle n'est pas fortuite.

L'adoption des normes ISA dans la majorité des pays émergent comme le cas de l'Algérie est souvent pour répondre aux

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

exigences externes provenant de l'OMC, de la banque mondiale, de l'IFAC et du nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique (NEPAD).

Les normes ISA sont le produit de la culture Anglo-Saxonne qui ne s'accommode nullement avec celle de pays émergent dont l'Algérie, d'où la nécessité d'appliquer une stratégie d'adoption des ISA adaptables à l'environnement économique et social du pays que son tissu se compose essentiellement et particulièrement d'entreprises de type « PME ».

Le référentiel national d'audit (NAA) est en train de se constituer en substitution graduelle au référentiel édicté en 1994 par décision du ministre de l'économie qui demeure toujours en vigueur dans ces dispositions non abrogées de fait par les douze (12) normes algériennes d'audit.

Donc nous constatons une dualité de référentiel d'audit, le référentiel d'audit (NAA) est un outil qui permet la compréhension de l'approche internationale de l'audit et la conduite d'une mission de haute qualité. Donc, les normes NAA sont venues dans un moment où l'environnement économique est mondialisé qui nécessite une confiance forte envers l'information financière diffusée par l'entreprise.

Nous constatons également que le conseil national de la comptabilité (CNC) a adopté une démarche progressive dans l'élaboration des normes algériennes d'audit (NAA) pour plusieurs raisons :

- La complexité des normes internationales d'audit (ISA), inspirée du monde anglo-saxon, dont la culture est étrangère à la communauté des auditeurs en Algérie ;
- La nécessité de prendre en compte la vulgarisation des normes d'audit (NAA) promulguées à travers des formations organisées par la profession comptable ;
- Le retard pris par le groupe de travail dans la traduction du contenu des NAA promulguées en langue nationale.

Les normes NAA qui sont en nombre de douze (12) ont été publiées par lot de quatre (04) normes et contenues dans quatre (04) décisions.

Elles sont comme suit :

Chapitre I : Cadre théorique sur l'audit comptable et financier

- ✓ **NAA 210** : accords sur les termes des missions d'audit
- ✓ **NAA 505** : confirmations externes
- ✓ **NAA 560** : événements postérieurs à la clôture
- ✓ **NAA 580** : déclarations écrites

Les quatre premières normes ont fait l'objet d'une décision du ministre chargé des finances. Ces normes définissent les relations entre l'auditeur et l'entreprise auditée.

Le deuxième groupe des normes algériennes d'audit qui comporte quatre normes ont fait l'objet d'une décision du ministre des finances n° 150 du 11 Octobre 2016 :

- ✓ **NAA 300** : planification d'un audit d'états financiers
- ✓ **NAA 500** : éléments probants
- ✓ **NAA 510** : missions d'audit initiale- soldes d'ouverture
- ✓ **NAA 700** : fondement d'opinion et rapport d'audit sur des états.

Le troisième groupe des normes adopté par décision n°23 du 15 Mars 2017 émanant du ministère des finances comprenant 04 normes algériennes d'audit :

- ✓ **NAA 520** : procédures analytiques
- ✓ **NAA 570** : continuité d'exploitation
- ✓ **NAA 610** : utilisation des travaux des auditeurs internes
- ✓ **NAA 620** : utilisation des travaux d'experts désignés par l'auditeur

Les quatre nouvelles normes qui s'ajoutent aux douze normes, ont été adoptées par décision du ministère des finances n°77 du 27 Septembre 2017 :

- ✓ **NAA 230** : documentation d'audit
- ✓ **NAA 501** : éléments probants - caractéristiques spécifiques
- ✓ **NAA 530** : sondage en audit
- ✓ **NAA540** : audit des estimations comptables y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournis les concernant.

L'ensemble des normes adoptées représente le référentiel national d'audit qui constitue désormais la base d'appréciation de la responsabilité civile de l'auditeur algérien.

En présence d'une situation conflictuelle, le juge apprécie l'accomplissement des diligences normales pas le professionnel en se référant à l'approche normative décrite par les NAA.

Chapitre II :
Le Commissariat
Aux Comptes

3 Chapitre II : Le Commissariat Aux Comptes

Dans ce chapitre, nous essaierons d'analyser les aspects théoriques et réglementaires de l'activité du Commissaire Aux Comptes.

3.1 Section 01 : Notion sur le Commissaire Aux Comptes

3.1.1 Définition et Rôle du Commissaire Aux Comptes

3.1.1.1 Définition du Commissaire Aux Comptes :

Le commissariat aux comptes est un contrôle obligatoire des comptes annuels d'une entité, accompli par un professionnel compétent et indépendant qui doit apporter un regard extérieur et une assurance indépendante et raisonnable en vue de renforcer la crédibilité de l'information financière diffusée par l'entreprise.

Le commissariat aux comptes est défini par l'IFAC - international federation accountants - comme étant : « l'examen, effectué par un professionnel indépendant de l'information financière émanant d'une entité à but lucratif ou non, quelle que soit sa taille ou sa forme juridique, lorsqu'un tel contrôle a pour objectif l'expression d'une opinion sur cette information. »

D'après Serge BRAUDO : « le commissaire aux comptes est une personne exerçant à titre libéral une profession réglementée dont le rôle est de contrôler la régularité des écritures comptables des sociétés et la véracité de leurs constatations au regard des documents, qui les justifient. Il dispose d'un droit d'alerte pour le cas où il constaterait des irrégularités dans la gestion du personnel dirigeant. Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes. Qu'il agisse en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes, il répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, qu'elle qu'en soit la forme. »¹⁴

¹⁴<https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/commissaire-aux-comptes.php>

- **Définition légal du commissaire aux comptes :**

L'article n°22 de la loi n°10-01 prévoit que : « est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur. »¹⁵

3.1.1.2 Le rôle du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes joue différents rôles dans l'accomplissement de sa mission à savoir :

➤ **Le rôle du contrôleur :**

La mission du CAC, à l'origine se limitait au contrôle des comptes et des opérations comptables, il s'assure donc dans le cadre d'un audit légal, de la régularité et de la sincérité de ces comptes.

De nos jours, ses interventions se sont élargies à tous les compartiments de gestion de la société.

Il assure les missions de conseiller des cadres dirigeants et du conseil d'administration dans toutes les questions d'intérêts pour la société.

Le CAC est tenu au secret professionnel et à l'obligation de réserve, au même titre que les dirigeants de la société et même après la fin de son mandat.¹⁶

➤ **Le rôle du conseiller :**

Le rôle du CAC s'est élargi aux fonctions de conseiller de la société et de ses dirigeants.

Il est en mesure de conseiller les dirigeants sur la meilleure façon de tenir la comptabilité qui est un instrument de gestion par la vérification des comptes afin de rendre la gestion de l'entreprise aussi transparente que possible.

¹⁵Loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

¹⁶ Tahar HADJ SADOK « le commissaire aux comptes », Edition DAHLAB, 2007, p26.

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

La présence du CAC est aussi une garantie pour les dirigeants inexpérimentés, car il peut attirer leur attention sur des irrégularités d'ordre juridique et financier.

En plus de ses obligations, le CAC a des droits qui figurent dans la loi 91-08 ainsi que par le code de commerce, ces droits se résument à tout ce qui lui donne accès à la possibilité d'offrir un profit de qualité à ses mandataires tels que : le droit d'être convoqué et de participer à toute assemblée d'actionnaires ou d'associés, le droit d'une investigation, le droit de convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence et enfin le droit de se faire assister par un autre expert dans l'accomplissement de sa mission.

➤ *Le rôle de l'informateur :*

Les missions du CAC doivent être clôturées par la présentation de :

- Communication verbale avec le conseil d'administration et/ou les membres de l'assemblée générale ;
- Rapports écrits dont le rapport général et le rapport spécial destiné à l'assemblée générale des associés ou actionnaires, ces rapports sont rédigés dans les normes prévues par la loi.

3.1.2 Statut du Commissaire Aux Comptes :

3.1.2.1 *Nomination du Commissaire Aux Comptes*¹⁷ :

La nomination peut intervenir selon trois (03) procédures :

- Par les actionnaires dans les statuts de création (cas de constitution instantanée de société) ;
- Lors d'une assemblée générale (dans le cas de renouvellement par exemple) ;
- Par ordonnance du président du tribunal de commerce.

La nomination en assemblée générale peut intervenir en même temps que celle des premiers administrateurs de la société.

Lors de cette assemblée, les actionnaires se réunissent également pour constater la libération du fond social et adopter les statuts.

¹⁷« Commissariat aux comptes en Algérie », Edition SNC, 2001, p08.

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

Quant à la nomination par voie d'ordonnance du tribunal de commerce, elle est prévue dans le cas de :

- Carence de l'assemblée générale ;
- De refus ou d'empêchement du CAC.

3.1.2.2 Mandat du Commissaire Aux Comptes :

L'article 27 de la loi 10-01 précise la durée du mandat de trois années « *la durée du mandat du Commissaire Aux Comptes est de trois ans renouvelable une (01) fois* ». ¹⁸

Une seule exception existe, cependant, celle relative à la durée du mandat du commissaire nommé par l'assemblée générale en remplacement d'un autre pour les motifs tels que l'empêchement, le refus, a démission... etc.

L'intervention de ce commissaire est, en effet, limitée dans le temps, il ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

Au-delà de deux mandats consécutifs, la nomination du même commissaire ne peut intervenir moins de trois années après la cessation des fonctions.

1. Cas de cessation des fonctions :

Les causes de cessation de fonction du commissaire aux comptes, prévues par les textes, sont de deux ordres :

- Les causes normales : la cessation normale des fonctions du commissaire aux comptes est l'expiration de son mandat qui prend fin, en principe, après la réunion de l'assemblée générale qui statue sur les comptes du troisième exercice ;
- Les causes imprévues ou exceptionnelles : il peut s'agir principalement du décès, de l'empêchement (éloignement, incapacité...) de la démission et de la révocation.

En l'absence de précision par les textes juridiques en vigueur, de doctrine et de cas de jurisprudence, il est utile de préciser quelques aspects des deux dernières causes de cessation de fonction, à savoir la démission et la révocation.

¹⁸Article 27 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010, N° 42.

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

➤ La démission :

La démission du commissaire aux comptes est envisagée expressément tant par le code de commerce que par la loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative aux trois professions.

L'article 46 de la loi précitée, prévoit en effet, que : « *le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles effectués et constatations relevées. La démission ne doit pas avoir pour motif de le soustraire à des obligations légales* ».

Ce droit reconnu par le législateur aux commissaires aux comptes doit être interprété comme un moyen mis à la disposition de la profession pour préserver son indépendance et son honorabilité.

Le recours à cette solution, doit être cependant légitime et ne doit avoir lieu que dans des cas extrêmes, tels que :

- L'incapacité physique ou légale d'exercice ;
- L'existence de situations susceptibles d'altérer l'impartialité et la liberté d'opinion du commissaire aux comptes ;
- La volonté délibérée des dirigeants à laisser la situation comptable de l'entreprise se dégrader malgré les recommandations et appels du commissaire aux comptes ;
- La détérioration irrémédiable des rapports entre le commissaire et les dirigeants de l'entreprise.

Toutefois, l'existence d'un motif légitime ne justifie, en aucun cas, une rupture soudaine, voir brutale, avec l'entreprise. Le commissaire aux comptes, doit faire preuve de responsabilité en prenant toutes les dispositions nécessaires, pour notamment éviter que son départ porte préjudice à son client et surtout manifester sa bonne foi pour dégager sa responsabilité. Les précautions minimales à prendre sont :

- Expliciter clairement les motifs de son départ ;
- Observer un préavis de trois mois ;
- Etablir un rapport sur l'état d'avancement des travaux de contrôle et sur les constatations relevées ;
- Faciliter à son successeur la bonne poursuite de la mission.

Toutefois ces précautions ont un fondement y compris le préavis de trois mois exigés par la loi 91-08 précitée. En effet, cette

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

période de transition paraît normale pour la substitution d'un commissaire aux comptes par un autre.

➤ La révocation :

La question de la révocation des commissaires aux comptes n'a pas été traitée ni par le code de commerce, ni par la loi 91-08 relative aux trois professions. A l'exception, toutefois, du code civil, section consacrée au mandat, qui prévoit dans son article 587 que : « *le mandant peut à tout moment et nonobstant toute convention contraire, révoquer ou restreindre, le mandat. Toutefois, si le mandat est rémunéré, le mandant, doit indemniser le mandataire du préjudice qu'il éprouve du faite de la révocation intempestive ou sans juste motif* ».

Le vide juridique en la matière, permet de déduire, en vertu des dispositions ci-dessus, que la nature juridique des rapports du commissaire avec ses mandats (actionnaires) est contractuelle et, de ce fait, sa révocation peut être prononcée par les actionnaires même sans juste motif (ad-nutum) (théorie contractuelle). Cette conception a été développée par certaines des assemblées générales. A notre avis et dans la mesure où le contrôle légal est d'ordre public, le commissaire aux comptes ne peut exercer valablement sa mission que s'il est fait application de la théorie institutionnelle du fait du caractère légal du but et surtout de l'étendu de la mission.

Si la première conception venait à être confirmée par les tribunaux, le commissaire aux comptes perdrait, sans nul doute, toute son autorité ; voir son indépendance, car rien ne le mettrait à l'abri d'abus. L'indemnité qui peut lui être versée pour révocation ad-nutum, ne peut d'ailleurs, en aucun cas réparer le préjudice subi, car la révocation d'un commissaire aux comptes porte plus préjudice à sa réputation, à son honneur qu'à autre chose ; l'argent n'est pas suffisant pour réparer un tel préjudice.

Si on veut donner plus d'autorité et d'indépendance à ce corps et lui permettre de jouer pleinement son rôle dans l'assainissement du secteur public économique, il est nécessaire que les pouvoirs publics se penchent sur cet aspect.

3.2 Section 02 : La Formulation de la Démarche de l'Audit

Dans l'exercice de sa mission d'audit, l'auditeur suit une démarche bien précise afin de détecter les risques qui peuvent affecter ses travaux.

Dans cette section nous allons exposer la démarche d'audit, les risques liés à cette mission et les incidences de ces derniers sur la mission.

3.2.1 La Démarche de l'Audit

La méthodologie de la démarche de l'audit en général doit répondre aux principes suivants :

- **La simplicité** : il faut toujours partir de l'axiome, « une bonne méthode est une méthode simple ». la méthodologie de la démarche de l'audit, corroborée par la pratique, n'a d'autre prétention que la simplicité ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable. A signaler qu'une méthode simple ne signifie pas l'absence de méthode.
- **La rigueur** : le déroulement d'une mission d'audit exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles.
- **La relativité du vocabulaire** : le vocabulaire est l'expression et le véhicule de la culture, son ignorance serait une condamnation à l'incompréhension. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.
- **L'adaptabilité** : ce principe signifie que la méthode est unique mais elle n'est pas identique. C'est-à-dire, l'auditeur est dans son milieu de travail avec des collègues et tout naturellement il utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu.
- **La transparence** : le déroulement de la mission et l'utilisation de certains outils ne sont que des illustrations de cette double recherche de simplicité et de transparence qui doit caractériser l'approche de l'auditeur.

La mission de l'audit passe par les étapes (phases) suivantes :

1. La phase préparatoire :

C'est l'étape « qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir ou trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités, de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit. »¹⁹

2. La phase de réalisation :

Elle fait appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. C'est à ce moment que l'auditeur procédera aux observations et constats. C'est durant cette étape que se déroule concrètement la mission d'audit interne, elle comporte les axes suivants :

- la réunion d'ouverture ;
- programme d'audit aussi appelé programme de vérification ou planning de vérification ;
- questionnaire de contrôle interne ;
- le travail sur le terrain.

3. La phase de conclusion :

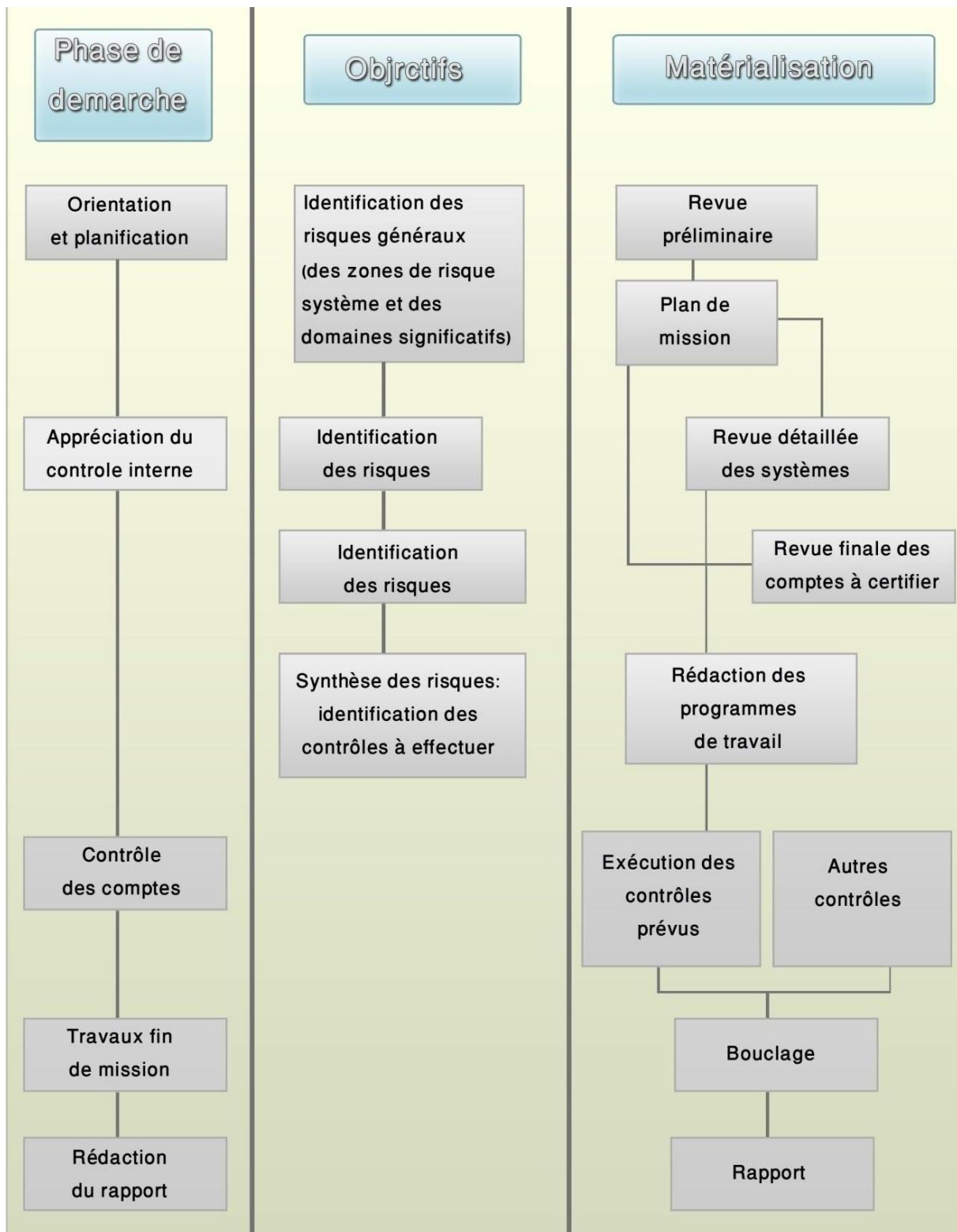
Cette phase exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine de la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engagements et de la planification ». ²⁰

¹⁹J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, 5^e édition, édition d'organisations, p204.

²⁰J. RENARD, Op. Cité, p204.

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

Démarche générale d'une mission de commissariat aux comptes :



Source : J.P. Delgado. G Meylon, J-Lsiegwart. Compta approfondie et révision, DECF n°6 Edition ESKA 2000.

3.2.2 Les Risques Liés à la Mission d'Audit :

Le Commissaire aux comptes fait face à certains risques qui peuvent influencer sa mission.

1. Le Risque et le Seuil de Signification :

➤ Le risque :

La notion de risque est liée à celle d'anomalie, pour cela il est nécessaire de mettre le point sur la notion d'anomalie pour mieux cerner celle du risque.

La notion d'anomalie : en audit comptable et financier, une anomalie est une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreur ou de fraude.

Etymologiquement, le terme *anomalie* signifie *inégalité* et *irrégularité*, les notions d'altération et de déviation s'en rapprochent également.

« La notion d'irrégularité est plus large que la notion d'anomalie comptable car, si toute anomalie comptable est une irrégularité, toute irrégularité n'est pas nécessairement une anomalie comptable. »²¹

➤ Le seuil de signification :

Ayant acquis une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement, l'auditeur doit identifier les systèmes significatifs qui nécessitent au préalable la détermination du seuil de signification.

Le seuil de signification est un montant qui exprime l'appréciation du lecteur des comptes, chiffrée par l'auditeur. Au-delà de ce montant, une anomalie, isolée ou cumulée avec d'autres, peut influencer les décisions économiques ou le jugement du lecteur, des comptes. Toute erreur qui dépasse ce montant n'est pas acceptable.

Le seuil de signification est une application du principe comptable « l'importance relative ». À ce titre, l'auditeur doit orienter ses travaux de manière à étudier les postes et les opérations dont

²¹Alain BURLAUD, Op. cité.p520

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

l'importance est significative et qui sont les plus porteurs de risques d'une part, et qui lui permettent de fonder l'opinion portante sur l'image fidèle des comptes, d'autre part.

Selon l'IFAC : « l'importance relative se définit par rapport à l'importance ou à la nature d'une exactitude figurant dans l'information financière, c'est-à-dire que l'auditeur va apprécier en même temps le montant et la nature de toutes les inexactitudes relevées. »

L'auditeur doit apprécier l'importance relative de chaque élément contribuant à la présentation de l'information financière faisant l'objet de ses contrôles afin de ne pas s'engager dans des travaux qui ne serviront pas à fonder son opinion. Il fixe dès la phase d'orientation de la mission, des seuils de signification qui lui permettront d'éviter des travaux inutiles et déterminer un seuil de signification à partir duquel les erreurs constatées auront une incidence sur son opinion. C'est en fonction de l'importance relative des différents postes des états financiers et compte tenu des risques identifiés que l'auditeur va déterminer le contenu de son plan d'approche.

C'est en fonction de ces seuils de signification que l'auditeur effectue tout au long de son approche le choix des éléments probants qu'il convient de réunir pour fonder son opinion, ainsi l'importance relative et risque sont étroitement liés aux décisions et aux jugements de l'auditeur dans toutes les étapes de sa démarche.

La fixation du seuil de signification permet de :

- Mieux orienter et planifier la mission en concentrant les travaux sur les éléments significatifs et sur les chiffres qui dépassent le seuil de signification ;
- Eviter les travaux inutiles lors de la recherche d'éléments probants, par exemple éviter de longues recherches sur un post qui peut receler des erreurs peu significatives ;
- Justifier les décisions concernant l'opinion émise : fidélité ne signifie pas exactitude, et des comptes peuvent donner une image fidèle même s'ils contiennent des erreurs dont le cumul est inférieur au seuil de signification.

Toutefois, il faut préciser qu'aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

sont à titre indicatif car c'est à l'intérieur de cette fourchette que les décisions sont complexes.

A partir de cela, la notion de risque peut être définie comme suit :

Le risque est une éventualité défavorable susceptible de se réaliser. Donc, l'auditeur considère et traite toute anomalie comptable potentielle comme un risque en audit. En audit comptable et financier, le risque est considéré comme la survenance d'anomalies significatives.

3.2.3 Les Différents Risques Liés à la Mission de l'Audit :

➤ *Le risque d'audit :*

Le risque d'audit est un terme technique qui concerne le processus d'audit, il ne s'assimile pas au risque lié à l'activité de l'auditeur, tel que la perte résultante d'un litige, une publicité négative ou autre évènement pouvant survenir dans le cadre de l'audit des états financiers.

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion inapproprié alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Il n'inclut pas le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion que les états financiers soient erronés de manière significative alors qu'ils ne le sont pas.

Autrement dit, c'est la possibilité que le solde d'un compte ou plusieurs comptes comporte des anomalies significatives, et que ces anomalies ne sont ni détectées, ni corrigées et aussi ni détectées par l'auditeur lors de ses contrôles. C'est un risque généralement non important.

➤ *Le risque inhérent :*

Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et certains flux de transactions, soldes des comptes et informations fournies y relatifs que pour d'autres :

- Cas par exemple, pour des calculs complexes ou pour des comptes composés de montant provenant d'estimation comptables qui sont sujette à des incertitudes d'évaluation importantes ;

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

- Des circonstances externes donnant lieu à des risques liés à l'activité peuvent aussi influencer sur les risques inhérents : par exemple, des développements technologiques pourraient rendre un produit particulier obsolète conduisant ainsi à une plus grande possibilité de surévaluation de l'inventaire.

Les facteurs internes à l'entité et à son environnement qui concerne plusieurs ou tous les flux de transaction, soldes des comptes ou informations fournies peuvent aussi influencer sur le risque inhérent relatif à une assertion spécifique : par exemple, une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de faillites.

Le risque inhérent est le risque qu'une erreur significative se produise en raison de :

- Particularités de l'entreprise ou ses activités ou son environnement ;
- Nature de ses comptes ou de la nature de ses opérations.

Ces facteurs conditionnent les risques d'erreurs comptables comme le calcul des provisions ou bien des irrégularités comptables, fiscal et social.

➤ *Le risque de non contrôle :*

Le risque de non contrôle est un risque lié au contrôle, il est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi du contrôle interne par les dirigeants sociaux destinés à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers.

Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la manière dont il a été conçu et fonctionne, peut seulement réduire et non éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers en raison des limites inhérentes au contrôle interne lui-même, ces limites proviennent par exemple : de la possibilité d'erreur ou de faute humaine ou de contrôle contourné, du fait de collusion ou contourné de manière inappropriée par les dirigeants sociaux. En conséquence, un certain risque lié au contrôle existera toujours.

De ce fait, le risque inhérent désigne le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention et la correction des erreurs, c'est un risque à évaluer dans la phase d'approche du contrôle interne :

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

- Identifier les types d'erreurs rendus possibles par les lacunes du système contrôle interne ;
- Mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

➤ *Le risque de non détection :*

Le risque de non détection est un risque qui concerne la nature, le calendrier et l'étendu des procédures d'audit qu'il définit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Il est fonction, en conséquence, de l'efficacité d'une procédure d'audit et sa mise en œuvre par l'auditeur.

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur externe ne lui permettent pas d'identifier les risques significatifs. Ce risque est directement lié à l'importance du programme du contrôle des comptes, ce risque dépend du niveau des contrôles des procédures et des points forts du contrôle interne, ce risque dépend aussi du niveau d'examen de l'observation physique.

Pour cela, pour un niveau donné du risque d'audit, le niveau acceptable du risque de non détection est inversement proportionnel aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Par exemple, plus l'auditeur considère que les risques existants d'anomalies significatives sont élevés, plus faible sera le risque de non détection pouvant être accepté et, en conséquence, plus les éléments probants requis par l'auditeur seront persuasifs.

Des aspects tels que :

- Une planification adéquate ;
- Une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission ;
- L'exercice d'un esprit critique ;
- La supervision et la revue des travaux de l'audit réalisé.

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

L'existence de risques appelle les mesures suivantes :

Chapitre II : Le Commissariat aux Comptes

- Les mesures préventives : il s'agit de prendre les mesures nécessaires pour assurer la sécurité, c'est-à-dire, de mener des actions de prévention des risques professionnels, d'informer, de former et mettre en place une organisation et des moyens adaptés ;
- [Les mesures de détection : conduisant à des actions de neutralisation, de réduction ou de limitation de ses effets ;
- Les mesures curatives : permettant de circonscrire le périmètre de propagation, de limiter et de résorber ou réparer les conséquences de la survenance.] ²²

²²Alain BURLAUD, Op. cit.p524.

Chapitre III :
La Certification
Des Comptes

4 Chapitre III : La Certification Des Comptes

Ce chapitre sera spécialisé à présenter l'utilité de la certification des comptes, ainsi que les étapes que le commissaire aux comptes suit afin d'effectuer ses travaux et rédiger son rapport de fin de mission.

4.1 Section 01 : Types et Utilité de Certification

Cette section va exposer : les définitions, les opinions que l'auditeur peut exprimer, ainsi que l'utilité de la certification des comptes.

4.1.1 Définition de la Certification Des Comptes :

La certification est une procédure par laquelle un organisme agréé et extérieur à une entreprise garantit qu'un produit ou un service, un système d'organisation ou un processus répond aux exigences d'une norme et règlements en vigueur.

[La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.]²³

La certification est une mission d'audit externe des comptes qui consiste à exprimer une opinion sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur la sincérité, ce qui la distingue de la vérification.

[La certification des comptes annuels d'une entreprise est effectuée par un CAC, cette mission d'audit externe consiste pour le CAC à attester :

²³Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes, Décembre 2014, p2, PDF.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- De la régularité et de la conformité des comptes annuels avec le référentiel comptable qui leur est applicable ;
- De la sincérité des comptes.]²⁴

4.1.2 Types de Certification :

Après un examen détaillé des comptes, le CAC produit un rapport qu'il fournit à l'assemblée générale des actionnaires dans lequel il donne :

1. Certification sans réserves :

[Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserves lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.]²⁵

Le CAC certifie que les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables sont appliqués. L'objectif de l'image fidèle est atteint.

2. Certification avec réserves :

[Le CAC formule une certification avec réserves pour désaccord :

- Lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- Que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de causes.

Lorsque le CAC précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.]²⁶

De manière plus simple, les réserves expriment une limitation à la portée de la certification. Elles s'expliquent par le fait que les

²⁴<https://www.tgs-france.fr/faq/qu-est-ce-que-la-certification-des-comptes-annuels/>

²⁵ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700>

²⁶ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700>

Chapitre III : La Certification Des Comptes

concepts de régularité, de sincérité et de l'image fidèle ont un caractère relatif. Parmi les causes on a :

- Erreurs, anomalies, irrégularités dans l'application des règles et principes comptables dont l'incidence, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes ;
- Le CAC n'a pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il aurait estimées nécessaires ;
- Le CAC a constaté une ou des incertitudes affectant les comptes annuels.

3. Refus de certification :

[Le CAC formule un refus de certification désaccord :

- Lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :
 - Soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - Soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissances des causes.

Lorsque le CAC précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

Le CAC refuse de certifier pour l'imitation :

- Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :
 - Soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - Soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le CAC formule un refus de certification pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de

Chapitre III : La Certification Des Comptes

multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.]²⁷

4.1.3 Utilité de la Certification Des Comptes :

La certification des comptes vise essentiellement à :

- Signaler les dysfonctionnements et les risques de l'entreprise ;
- Mettre en sûreté la fiabilité des comptes annuels de l'entreprise ;
- Expertiser la conformité et la concordance ainsi que la transparence des comptes avec les données mises à disposition des actionnaires ;
- Certifier le bon fonctionnement juridique et statutaire de l'entreprise ;
- Confirmer la qualité, la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise.

²⁷ <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700>

4.2 Section 02 : Etapes de Certification Des Comptes et Elaboration des Rapports d'Audit

Cette section va présenter le processus de certification des comptes que l'auditeur suit pour contrôler les comptes d'une entité, ainsi elle va porter sur la rédaction du rapport d'audit.

4.2.1 Etape 01 : Prise de Connaissance et Planification de la Mission

Systématiquement la mission d'audit, début par une étape de prise de connaissance, à partir de laquelle l'auditeur va procéder à la collection d'information afin de mieux connaître l'entreprise.

Dans cette première étape, l'auditeur va prendre connaissance du contexte de l'entreprise, car c'est au cours de cette étape que l'auditeur effectue ses premières visites, et c'est aussi lors de cette étape qu'il examine tous les éléments à caractère technique, commercial, juridique, comptable, financier et fiscal, qui peuvent lui apporter des informations qui lui permettront de mieux remplir sa mission de contrôle.

Cette phase va permettre à l'auditeur d'évaluer les principaux risques et définir le seuil de signification qui lui servira tout au long de sa mission.

Pour aboutir à ses objectifs, l'auditeur va conduire des entretiens avec des personnes de l'entreprise et exploiter la documentation ainsi que les comptes de l'entreprise.

L'auditeur va s'appuyer sur cette prise de connaissance pour planifier et orienter sa mission.

La prise de connaissance doit porter sur ce qui suit :

1. Informations Générales :

L'auditeur doit disposer à ce niveau d'un ensemble d'informations sur l'entreprise à savoir :

- Le secteur d'activité ;
- Les caractéristiques de l'entreprise ;
- L'organisation interne de l'entreprise.

A. Secteur d'activité :

Le secteur d'activité regroupe principalement les éléments suivants :

- **Identification de l'entreprise :** la dénomination sociale, nationalité, siège social, numéro de registre de commerce, forme juridique et capital, date de constitution, objet social...
- **Bref historique de l'entreprise :** il s'agit de connaître les événements majeurs qui ont jalonné la vie de l'entreprise durant les cinq (05) derniers exercices, l'augmentation du capital, diversifications des produits, évolution de son activité (chiffre d'affaire, part de marché...), changement de l'équipe dirigeante...
- **Nature de l'activité :** activité de production, prestation de service, activités immobilières...
Certaines activités bien que relevant de la même catégorie peuvent présenter des caractéristiques différentes...
- **Marché et conditions économiques générales :** l'auditeur a besoin d'une connaissance sectorielle du marché pour déterminer si celui-ci est globalement en développement, en récession ou stable. Il s'interroge également sur la place de l'entreprise auditée au sein de ses marchés, sur son évolution par rapport à la concurrence.
Un certains nombres de risques potentiels peuvent être déduits :
 - Un positionnement difficile sur un marché risque d'induire des comportements de vente à très faible marge ;
 - Le démarrage d'une nouvelle activité entraîne des couts spécifiques sans contrepartie immédiate.
- **Environnement réglementaire :** certaines activités sont l'objet de réglementation très particulière faisant peser sur les intervenants du secteur des obligations spécifiques. Il est indispensable pour l'auditeur de connaître ces

contraintes qui sont porteuses de risque latent qui constitue l'éventualité de leur violation.

B. Caractéristiques de l'Entreprise :

L'auditeur doit recueillir les informations suivantes :

- **Typologie de la clientèle :** l'auditeur doit avoir des informations sur la surface financière des clients, implantation géographique, nature et étendue des liens avec l'entreprise.²⁸
- **Taille de l'entreprise :** taille corrélée au niveau du seuil de signification, systèmes d'organisations différents ayant un impact sur la qualité des procédures de contrôle interne. Aussi une entreprise de petite taille pourra facilement assurer une séparation des fonctions totalement satisfaisante.²⁹
- **Moyen de production :** l'auditeur est tenu de faire des requêtes rapides sur l'approvisionnement, les problèmes de stockage, la capacité de production et les moyens mis en œuvre pour l'exploitation.
- **Situation financière :** la connaissance de la situation financière est essentielle au regard de la problématique de continuité d'exploitation.³⁰
- **Recours à l'épargne publique et nature de l'actionariat :** obligations complémentaires d'informations financières, incitation à pratiquer une politique d'affichage de résultats et de distribution de dividendes qui ont des incidences sur les options d'arrêtés comptables.³¹

²⁸https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

²⁹https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

³⁰https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

³¹https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

C. Organisation Interne de l'Entreprise :

Une même activité peut être exercée selon des méthodes, et des processus très différents, dépendant du mode d'organisation choisi par l'entreprise ou par le groupe audité.

Au-delà de la connaissance de l'activité de l'entreprise, la conception de la mission nécessite une première évaluation du risque de non maîtrise propre à l'organisation contrôlée.

Cette première évaluation porte sur les principaux systèmes comptables et de contrôle interne existants dans l'entreprise. Elle doit permettre à l'auditeur d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.³²

- **Environnement de contrôle :** il se traduit par le comportement de la direction et des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, et notamment par leur degré de sensibilité et par leur action qu'ils mènent en matière de contrôle interne. Il en va de même des moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leurs incidences sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre pour répondre à ces risques.³³
- **Organisation générale de l'entreprise :** l'auditeur doit considérer les éléments suivants : entités multi-sites, organisation centralisée/ décentralisée.
- **Principes comptables :** l'auditeur financier doit appréhender les principes comptables majeurs retenus par l'entreprise, en vue de vérifier leur bien-fondé.³⁴

³²https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

³³https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

³⁴https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

- **Systeme d'elaboration de l'information financière :** à ce titre l'auditeur doit s'intéresser notamment :
 - Aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes ;
 - Aux procédures informatisées ou manuelles qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
 - A la façon dont sont traités les événements potentiels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
 - Au processus d'élaboration des comptes, y compris les estimations comptables significatives.³⁵

D. Source d'Information :

Les sources d'informations disponibles comprennent :

- **Informations sur le secteur d'activité :** il s'agit des sources suivantes :
 - Etude sectorielle ;
 - Presse financière et revues spécialisées de secteur d'activité ;
 - Les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur d'activité.

- **Informations sur l'entreprise auditée :** il s'agit de ce qui suit :
 - Historique de l'entreprise ;
 - Descriptif de l'activité ;
 - Entretiens avec les dirigeants ;
 - Entretiens avec les principaux cadres ;
 - Visite des locaux ;
 - Connaissance de l'environnement informatique ;
 - Examen des principaux documents juridiques ;
 - Examen des documents relatifs aux relations avec le personnel ;
 - Observation physique ;
 - Entretiens avec les auditeurs précédents ;

³⁵https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- Procédures analytique qui peuvent notamment permettre à l'auditeur d'identifier des opérations ou des évènements inhabituels.³⁶

E. Formalisation des Travaux de Prise de Connaissances :

Les informations réunies lors de la prise de connaissance donnent lieu à la constitution de dossier permanent. Ceux-ci regroupent les données récurrentes.

C'est à ce stade de la mission qu'il faut déterminer le seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble. Ce seuil est lié aux activités et métiers de l'entreprise, à la structure des comptes annuels et à la présence d'éléments auxquels il est porté attention (par exemple un résultat d'exploitation traditionnellement autour de 08% du chiffre d'affaire, critère de performance sur lequel on communique chaque année).³⁷

2. Identification des Zones de Risques :

L'auditeur doit revoir les informations collectées en vue d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, ainsi qu'au niveau des opérations solde des comptes et les états financiers de synthèse.

De ce fait l'auditeur identifie et évalue les risques suivants :

- **Risque inhérent** : on parle de risque inhérent lorsqu'un compte ou une catégorie d'opérations comporte des anomalies significatives, isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'Opérations, avant de prendre en compte l'efficacité des contrôles internes existants. Il pourra s'agir des risques liés à l'activité du client.³⁸
- **Risque de contrôle** : il s'agit de risque de non détection d'une anomalie significative dans un compte ou dans une

³⁶Alain BURLAUD, op. cité. P542.

³⁷Alain BURLAUD. Op. cité, P542

³⁸https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

Chapitre III : La Certification Des Comptes

catégorie d'opérations malgré le système comptable et de contrôle interne mis en place dans l'entité.³⁹

Dans le but d'orienter sa mission de contrôle des comptes et l'approche par les risques, l'auditeur recourt à la revue analytiques préliminaire qui constitue un moyen regroupant un ensemble de techniques qui permettent de :

- Faire des comparaisons entre les données figurant dans les états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise ;
- Faire des comparaisons entre les états de synthèses de l'entité et des données d'entreprises similaires ;
- Etudier et analyser les variations et les éléments ressortant de ces comparaisons.⁴⁰

3. Détermination du Seuil de Signification :

Le seuil de signification est le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Pour cela, l'auditeur doit définir, au début de sa mission de contrôle des comptes, un seuil de signification. La détermination de ce dernier est cruciale car il conditionne la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit.

4. Planification de la Mission :

La planification est l'élaboration d'une stratégie générale d'audit et d'une approche détaillée de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux.

La planification de la mission porte sur :

- L'approche générale des travaux, leur répartition géographique et leur budget ;
- Les travaux d'autres professionnels extérieurs susceptibles de pouvoir servir les objectifs de l'audit ;
- Les profits et niveaux de compétences requis ;

³⁹https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

⁴⁰https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- La constitution des équipes et leur positionnement dans le temps et dans l'espace ;
- Les procédures d'audit prévues ; champs des tests de procédures et techniques de contrôles utilisées (observation, mise en œuvre de la demande de confirmation de tiers en cours d'exercice...) positionnement des tests de détail (en cours de l'exercice, complémentaire, en fin d'exercice) et de techniques de contrôle privilégiées et des procédures analytiques ;
- La supervision et la synchronisation des équipes ;
- La revue des travaux.⁴¹

La planification est un processus continu, les circonstances et les faits inattendus révélés par les procédures d'audit peuvent conduire à des adaptations. Les motifs doivent être consignés dans les dossiers de travail.⁴²

Les travaux de finalisation de la phase de prise de connaissance et de l'approche par les risques comprennent :

- L'élaboration d'un plan de mission ;
 - La rédaction et l'envoi à l'entreprise d'une lettre de mission.⁴³
- **L'élaboration d'un plan de mission** : le plan de mission ou plan d'audit est un document synthétique formalisant l'orientation et la planification de la mission et définissant l'approche générale des travaux en fonction de la connaissance des activités de l'entité et des zones de risques identifiées et fixant les seuils de signification retenus.⁴⁴

Ainsi que les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.⁴⁵

L'objectif du plan de mission est de synthétiser l'approche des risques dans un document unique et en déduire l'approche d'audit retenue, ce document est un vecteur de communication au sein de l'équipe d'audit.

⁴¹Alain BURLAUD. Op, cit. P543

⁴²Alain BURLAUD. Op, cit. P543

⁴³https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?gid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

⁴⁴https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?gid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10

⁴⁵Alain BURLAUD. Op, cit. P543

Chapitre III : La Certification Des Comptes

Le contenu du plan de mission s'inscrit dans la logique de l'approche par les risques :

- Définition de la mission ; contexte dans lequel prend place l'audit financier, l'égal, contractuel
- Présentation de l'entreprise ; grandes lignes de l'activité, de la stratégie et de son organisation
- Synthèse de l'approche par les risques ; récapitulation de l'évaluation globale des risques par cycle et points caractéristiques de l'approche au regard des risques identifiés, seuil de signification
- Détermination du budget nécessaire à l'accomplissement de la mission.

- ***L'élaboration de la lettre de mission*** : la lettre de mission est un document par lequel l'auditeur confirme les éléments relatifs à la mission, ainsi que les termes et les conditions de cette dernière. l'accord du client sur cette lettre est matérialisée par :

- Soit la contre signature de la lettre ;
- Soit une lettre d'acceptation qu'y fait référence.

4.2.2 Etape 02 : Appréciation du Contrôle Interne

L'appréciation du contrôle interne représente une étape fondamentale dans la démarche d'audit des comptes. Elle permet d'évaluer l'organisation, déterminer ses forces et faiblesses et d'orienter son programme de contrôle.

1. Généralité sur le Contrôle Interne :

Le contrôle interne est un dispositif de la société qui est défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, il comprend un ensemble de moyens et d'actions, ainsi que le plan d'organisation des procédures et méthodes adoptées à l'intérieur de l'entreprise. Il peut être défini également comme étant un processus qui vise à assurer la maîtrise de l'entreprise.

Son objectif est de :

- Prévenir les erreurs et les fraudes ;
- Protéger l'intégralité des biens et des ressources ;
- D'assurer une gestion rationnelle et un enregistrement correct des opérations.

L'étude de l'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur de chercher à prouver que les contrôles mis en place par l'entité sont assez efficaces pour empêcher ou corriger certains types d'anomalies.

2. Objectif de l'Appréciation du Contrôle Interne :

L'appréciation du contrôle interne comptable et financier pour les systèmes significatifs qui viennent d'être identifiés, est nécessaire dès que l'entreprise est de quelque importance.⁴⁶

L'appréciation du contrôle interne intervient lors que :

- L'auditeur ne peut pas faire un contrôle exhaustif des opérations de l'exercice ;
- L'auditeur ne peut pas savoir si toutes les opérations ont été enregistrées en comptabilité ;
- Certains tests, reposant sur des récapitulatifs comptables, ne peuvent être réalisés que si l'auditeur peut se fier aux

⁴⁶M. FRIEDRICH et G. LANGLOIS, op. cit, P155.

procédures qui ont conduit l'établissement de ces récapitulatifs.⁴⁷

L'objectif est de déterminer dans quelle mesure l'auditeur peut s'appuyer sur les procédures comptables du système significatif et aménager ses programmes de travail au niveau du contrôle des comptes. Il s'agit de tester l'efficacité des vérifications et contrôles installés par l'entreprise pour prévenir, détecter et corriger l'impact des anomalies potentielles significatives sur les assertions.

Les tests effectués sur le contrôle interne sur le contrôle interne, s'ils démontrent la fiabilité des procédures comptables et la permanence de cette fiabilité, permettent de repartir, doser et alléger les contrôles de substances.

En cas d'impossibilité d'apprécier le contrôle interne comptable et financier (notamment dans les petites entreprises), l'auditeur estime que le risque lié au contrôle est maximal.

D'une manière générale, le périmètre couvert est examiné à deux niveaux :

- Processus amont et de production comptable ;
- Processus de clôture des comptes.⁴⁸

3. Périmètre Classique d'Appréciation du Contrôle Interne Comptable et Financier :

Le périmètre classique est constitué des aspects suivants :

- Investissements, désinvestissements, recherche et développements ;
- Immobilisations corporelles, incorporelles et goodwill ;
- Immobilisations financières ;
- Achats, fournisseurs et assimilés ;
- Cout de revient, stocks et encours, contrats à long terme ou construction ;
- Produits et activités ordinaires ;
- Trésorerie, financement et instruments de financement ;
- Avantage accordés au personnel ;
- Impôts, taxes et assimilés ;

⁴⁷Alain BURLAUD, op. cit, P545 et 546.

⁴⁸M. FRIEDRICH et G. LANGLOIS, op. cit, P155.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- Opérations sur le capital ;
- Provisions et engagements ;
- Consolidation ;
- Informations de gestion nécessaires (comptabilité analytique, reporting, budget...) et élaboration des informations comptables et financières publiées.⁴⁹

4. Source d'Informations :

Il s'agit des sources d'informations éclairant l'appréciation du contrôle interne comptable et financier. Ainsi la connaissance de ce dernier s'obtient par :

- L'examen de la documentation (manuel de procédures, descriptions des postes, organigrammes...) ;
- Le relevé de l'architecture des systèmes et des relations entre systèmes ;
- Les interviews responsables des fonctions « organisation », « étude de réalisation » et « systèmes informatiques », service d'audit interne, inspection générale et autres fonctions de contrôle et de vérification : dirigeant l'encadrement et le personnel ;
- L'examen des documents d'origine interne et externe qui transitent dans l'entreprise ;
- Vérification des documents et des informations, issus des systèmes comptable et du contrôle interne ;
- L'observation des activités et des opérations de l'entité, y compris l'organisation et la documentation des systèmes informatiques ;
- L'examen de la traçabilité des contrôles effectués en interne et l'exécution des points clefs.⁵⁰

5. Etapes de l'Appréciation du Contrôle Interne :

L'évaluation du contrôle interne comptable et financier suit deux étapes :

- Une prise de connaissance du dossier suivi d'une analyse du dispositif ;
- Les tests des procédures.

⁴⁹Alain BURLAUD, op. cit, P546.

⁵⁰Alain BURLAUD, DSCG 4 comptabilité et audit manuel et application, P547.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- *Prise de connaissance du contrôle interne :*

L'appréciation commence par une prise de connaissance (livresque, complétée le cas échéant et demande d'information auprès de la direction et d'autres personnes de l'entreprise) portant en particulier sur :

- Environnement du contrôle interne (comportement du gouvernement de l'entreprise et de la direction, leur sensibilisation et les actions menées) ;
- Les méthodes d'identifications par l'entreprise et ses risques opérationnels ;
- Les mesures de prévention, de détection et de correction de l'incidence en question ;
- Les procédures permettant à la direction de d'assurer du respect de ses directives ;
- Les procédures assurant la bonne utilisation des traitements automatisés ;
- Les moyens de contrôle systématiques automatisés ou manuel du bon fonctionnement du contrôle interne et de correction ;
- Les traitements applicables aux évènements ponctuels et aux opérations on récurrentes ;
- Les processus décisionnels pour les opérations non courantes (en raison de leur importance et de leur nature) et des éléments sujets, à interprétation tel que les estimations comptables ;
- Le processus d'élaboration des comptes ;
- La communication financière et la répartition des rôles et des responsabilités.

Ce travail est suivi d'une analyse critique des points forts et des points faibles théoriques des procédures. Les points forts feront l'objet de :

- De tests de conformité ;
- Puis tests de procédures.⁵¹

⁵¹Alain BURLAUD, op. cit, P547.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- **Tests de procédures :**

Les procédures de contrôle interne sont soumises à des tests.

Il s'agit notamment de :

- Tests de conformité préalable ;
- Tests de procédures ;
- Tests de permanence.

- **Testes de conformité préalable** : ils désignent la vérification d'un nombre limité d'opérations en vue de constater que les systèmes comptables et le contrôle interne décrit sont appliqués.

Ils assurent que l'on comprenne correctement et aussi ce qui fonctionne est bien ce qui est renseigné dans les documents manuels de procédures.

Les tests de conformité sont suivis par les tests de procédures pour déterminer les risques liés au contrôle.

- **Tests de procédures** : ils permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

- **Testes de permanence** : ces tests consistent à vérifier que les procédures d'appel d'offres telles que décrites dans le manuel de procédures sont effectivement celles qui font l'objet d'une application permanente. En d'autres termes, les tests de permanence consistent à s'assurer de l'application permanente de conformité des procédures par les opérationnels.

4.2.3 Etape 03 : le Contrôle des Comptes

Le contrôle des comptes est la principale phase d'une mission d'audit financier réalisée par des auditeurs externes. Il s'agit d'un examen qui consiste à obtenir des éléments probants, largement suffisants pour certifier les comptes annuels de l'entreprise en comparant les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : fiches de paie, bons de commande ou livraison, factures...

L'auditeur est seul juge en la matière : l'examen des comptes le conduit à faire une synthèse de ses travaux et porter un jugement sur l'ensemble des comptes.

Il doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes ou les opérations dont l'importance est significative.

1. Le contrôle de validité à travers les documents comptables :

Il s'agit de contrôler la validité des états financiers et de vérifier de manière détaillée et exhaustive les divers pièces comptables de l'entreprise, le commissaire aux comptes procède aux vérifications suivantes :

A. Le journal général :

Les écritures portées dans le journal sont enregistrées par ordre chronologique. Toutes les opérations figurant dans le journal recense les sommes débitées et créditées, le numéro de compte impliqué, la date et une libellé.

B. Le livre d'inventaire :

Le livre d'inventaire fait partie des livres comptables édités pour mesurer l'actif et le passif de l'entreprise.

Il fait partie des états qui peuvent être générés par un logiciel professionnel à partir des saisies de l'utilisateur.

Son contenu est figé à l'issue de la clôture des comptes.

C. Le livre de paie :

Il s'agit d'un registre de comptabilité spécial utilisé pour regrouper et enregistrer toutes les informations relative au versement des rémunérations des salariés et des dirigeants, prélèvement à la source ou encore aux charges sociales.

L'objectif est d'enregistrer l'ensemble des mouvements financiers liés aux salaires.

Il est à signaler que l'entreprise doit conserver une copie double des bulletins de paie.

D. Le grand livre :

Le grand livre fait partie des livres comptables obligatoires des entreprises, il regroupe l'ensemble des comptes qui ont été utilisés par l'entreprise dans le cadre de la tenue de sa comptabilité.

Il se décline généralement en deux formats :

- Le grand livre général : comptes des classes 01 à 07
- Le grand livre auxiliaire : détail des comptes 411 (grand livre auxiliaire clients) ou détail des comptes 401 (grand livre auxiliaire fournisseurs).

Il permet la lecture rapide et détaillée des opérations qui ont pu impacter les comptes d'une entreprise.

E. Le bon de commande :

Le bon de commande est le document écrit et adressé par la personne publique contractante au titulaire du marché.

Il n'est pas obligatoire lors d'une vente, mais plutôt un document couramment utilisé par les vendeurs et acheteurs pour sécuriser une vente.

F. Les déclarations fiscales et parafiscales :

Elles documentent l'administration fiscale sur la performance financière de l'entreprise, elles se composent d'une série de déclarations et de documents annexes sur la base desquels le résultat imposable de l'entreprise est établi.

G. Les factures :

La facture identifie le créancier et le débiteur, le montant du et à quelle date. L'auditeur doit contrôler toutes les factures existantes dans l'entreprise.

H. Les états financiers :

Les états financiers constituent un ensemble de documents démontrant la situation financière de l'entreprise.

Le CAC doit vérifier que les états financiers sont établis conformément aux règles et lois en vigueur il s'agit de :

- Bilan ;
- Tableau des comptes du résultat ;
- Tableau de variation des capitaux propres ;
- Tableau des flux de trésorerie ;
- Les annexes.

2. Contrôle de Validité à Travers les Comptes du Bilan et Résultat :

L'auditeur doit vérifier ce qui suit :

A. Les comptes des capitaux :

Dans cette partie l'auditeur doit vérifier la structure des comptes capitaux à savoir :

- **Capital, réserves et assimilés (C/10) et le résultat (C/12) :** ce compte est l'un des principales composants de la balance des paiements, le CAC vérifie le statut de création de l'entreprise ainsi que la vérification des montants concernant les apports des actionnaires avec les journaux de banques et de caisses et divers opérations, il doit aussi vérifier l'exactitude et la régularité des écritures comptables.
- **Réserves réglementaires :** l'auditeur doit s'assurer que le montant à investir s'élève au montant du bien cédé.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- **Produits et charges différés -hors cycle d'exploitation- (C/13) :** ce compte comporte les subventions d'équipements et autres subventions. Le CAC doit contrôler les documents justifiants les subventions et leur enregistrement comptable.
- **Provisions pour charges -passif non courant- (C/15) :** l'auditeur doit vérifier si les provisions sont approuvables et évaluer les imputations comptables.
- **Dettes attachées aux participations (C/17) et compte de liaison des établissements et sociétés en participation (C/18) :** le CAC doit analyser les soldes des comptes de liaison et de vérifier les entrées et sorties et les dettes financières.
- **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 associés.

B. Les comptes des immobilisations :

Les contrôles que l'auditeur doit effectuer sont les suivants :

- L'examen de la régularité des contrats de concession des immobilisations ;
- Vérification des frais et d'espèces relatifs aux éléments incorporels ;
- L'analyse des mouvements d'acquisition, couts de production, amortissement de cession et les pièces justificatives ;
- La conduite d'un inventaire physique pour s'assurer de l'existence des investissements et leurs états.

C. Les comptes stocks et en cours :

Le CAC doit faire un contrôle physique ou comptable de tous les stocks. Il doit contrôler :

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- **L'ensemble des comptes :** le CAC doit vérifier la valeur retenue pour l'estimation des stocks d'une part, et les quantités de produits mentionnées sur l'inventaire d'une autre part.
- **Les pertes de valeur de stocks et en cours :** le CAC doit expliquer leurs variations et demander les justifications des écarts.
- **Toutes les quantités et valeur de sorties :** le contrôle de ces derniers s'effectue par l'étude des comptes des matières premières et fournisseurs, autres approvisionnements, les en cours des produits de biens et services, stocks des produits...
- **Les clients et fournisseurs :** l'auditeur procède à un examen de correspondance avec les clients et fournisseurs.
- **La conformité des régules :** en consultant les bons de sortie et les bons d'entrée.

D. Les comptes des tiers :

Le CAC doit effectuer plusieurs analyses à savoir :

- Il doit analyser l'état des clients et fournisseurs ;
- S'assurer que les comptes groupes et associés sont bien justifiés par des documents légaux et que les créances sur cession d'immobilisation sont bien comptabilisés ;
- Il doit accomplir une analyse profonde de rapprochement entre le compte général et individuel des clients sur le grand livre et la balance avec celui des comptes (C/654 : perte sur créances irrécouvrables) et (C/664 : perte sur créances liées aux participations) ;
- Il doit contrôler toute sorte de fournisseurs débiteurs -avance et acomptes versés, RRR à obtenir. Ce contrôle est mené car le CAC peut trouver pleins d'erreurs ou plus exactement des détournements dans ce compte ;
- Il doit analyser le C/47 : compte transitoire ou d'attente ;
- Il doit vérifier le C/ fournisseurs d'immobilisations (C/421), le compte personnel rémunérations dues (C/426), personnel charges à payer et produits à recevoir (C/428), impôt sur le

Chapitre III : La Certification Des Comptes

résultat, autres comptes taxes et versements assimilés (C/447), état taxes sur le chiffre d'affaire (C/445).

E. Les comptes financiers :

Pour les comptes des produits l'auditeur réalise ce qui suit :

- Effectuer un rapprochement des soldes de toutes les opérations effectuées par chèques et les relevés bancaires ;
- Il doit procéder à une vérification des encaissements et les décaissements s'ils correspondent à des ventes et achats comptabilisés ;
- Contrôler les comptes de banque à partir de PV et le compte caisse et état de rapprochement ;
- Analyser le suivi des actions et tous types de bons.

F. Les comptes de charges :

L'auditeur est forcément tenu à une vérification des pièces justificatives, ainsi que par l'élaboration d'un état de rapprochement :

- **Compte 60 Achats consommés :** tels que les marchandises vendues, matières premières, autres approvisionnements, variation de stocks, RRR obtenues sur achat... l'auditeur doit vérifier ces comptes pour s'assurer que l'ensemble des achats consommés ont fait l'objet d'enregistrement comptable.
Il doit également faire un rapprochement entre les comptes de stocks et les consommations et leur conformité avec la valeur et quantités consommées inscrites sur le livre d'inventaire. L'auditeur doit analyser les variations et justifier les écarts.
- **Compte 61 services extérieurs, Compte 62 autres services extérieurs :** ces services doivent faire l'objet d'une imputation réelle pour l'ensemble et vérifier l'exactitude des montants sur les factures.
- **Compte 63 charges personnel :** ce compte doit faire l'objet d'une vérification sur le journal auxiliaire caisse, banque, divers, le livre de paie et différentes déclarations.
- **Compte 64 impôts, taxes et assimilés :** le CAC procède à une vérification des déclarations, taux, base imposable et enregistrement comptable.
- **Compte 65 autres charges exceptionnelles :** le CAC doit tenir une vérification profonde sur le plan légal.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- **Compte 66 charges financières :** l'auditeur doit vérifier les frais générés par les mouvements de fonds en banque qui doivent figurés sur l'état de rapprochement.
- **Compte 67 éléments extraordinaires :** les sous comptes de ce dernier font l'objet d'une vérification sur les investissements et les provisions.
- **Comptes 69 impôts sur les résultats et assimilés :** toutes les écritures inscrites au journal doivent faire l'objet d'une vérification, calcul opéré et les imputations comptables et fiscales sur tous les redressements concernant les exercices antérieurs.

G. Les comptes produits :

L'auditeur doit effectuer un contrôle général sur tous les comptes de la classe 07 :

- **Compte 70 ventes de marchandises et produits fabriqués, vente de prestations de services et produits annexes :** le CAC vérifie les ventes, leur classement et l'enregistrement des pièces comptables dans le journal. Il doit rapprocher le montant des ventes avec le montant des déclarations des TVA et TAP.
- **Compte 72 production stockée ou déstockée :** le CAC doit analyser les variations de stocks, de produits et d'en cours.
- **Comptes 73 productions immobilisées :** l'auditeur contrôle le suivi de la production immobilisée des travaux fait par l'entreprise elle-même.
- **Compte 74 subventions d'exploitation :** l'auditeur examine le montant des subventions s'ils sont bien exploités dans l'exploitation de l'entreprise.
- **Compte 75 autres produits opérationnels :** le CAC fait l'objet d'une vérification sur les méthodes de comptabilisation des différents produits générés durant l'exercice conçu sur les vents.
- **Compte 76 produits financiers :** le CAC doit vérifier si les produits financiers correspondent aux produits issus du placement de la trésorerie dans l'entreprise.
- **Compte 77 éléments extraordinaires :** le CAC contrôle si les produits extraordinaires respectent les règles et les principes comptables.
- **Compte 78 reprises sur perte de valeur et provision :** l'auditeur doit vérifier l'exactitude des montants enregistrés

Chapitre III : La Certification Des Comptes

sur les pertes de valeur et provisions ainsi que les montants des reprises sur pertes de valeur et provisions.

4.2.4 Etape 04 : les Travaux de Fin de Mission

Les travaux de fin de mission se situent en dernière partie du processus d'audit et consistent à vérifier que toutes les informations nécessaires à l'établissement de rapport annuel du CAC ont bien été prises en compte. L'auditeur doit s'assurer que les comptes reflètent bien l'image fidèle de la situation patrimoniale de l'entreprise.

Lors de la fin de mission, il s'attardera surtout sur les opérations qui sont incertaines ou bien qui arrivent après la clôture de l'exercice fiscal.

A la clôture de l'exercice, l'auditeur étudie les éventualités qui sont des conditions à des situations dont l'incidence finale (gain ou perte) ne sera établie que lorsqu'un ou plusieurs évènements futurs ou incertains se seront réalisés ou non.

Après avoir pris en compte toutes les informations, il élabore une note de synthèse ainsi qu'une lettre d'affirmation qui engage la direction de l'entreprise afin de couvrir le cabinet d'audit dans le cas où l'entreprise dissimule des informations.

Les travaux de fin de mission regroupent deux parties :

- L'analyse et la recherche des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- L'élaboration de la note de synthèse et la présentation aux dirigeants de la lettre d'affirmation.

1. L'Analyse et la Recherche des Evènements Postérieurs à la Clôture de l'Exercice :

Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le CAC peut identifier des évènements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Ces évènements sont qualifiés *d'évènements postérieurs*. On distingue généralement :

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- Les évènements qui trouvent leur origine avant la date de clôture ;
- Les évènements spécifiques à l'exercice suivant.

A. Les évènements qui trouvent leur origine avant la date de clôture de l'exercice :

Ces évènements fournissent des éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes et peuvent apporter des réajustements.

B. Les évènements spécifiques à l'exercice suivant :

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

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

Ces évènements peuvent faire l'objet d'une note dans les annexes.

2. Elaboration de la Note de Synthèse et la Lettre d’Affirmation :

A la fin de la mission, l'auditeur élabore une note de synthèse et la lettre d'affirmation qu'il va présenter aux dirigeants.

A. La note de synthèse :

Elle permet de récapituler les éléments significatifs de la mission, elle comporte ce qui suit :

- Une description des évènements importants ayant marqué l'activité de l'entreprise, si ces évènements ont déjà été décrit une simple référence à ses documents sera suffisantes ;
- Une description des problèmes rencontrés et des solutions adoptés ; cette partie peut consister à une photocopie des feuilles de synthèse de chaque action du dossier, il est important qu'elle soit très claire car c'est elle qui justifie en grande partie l'opinion émise et qui évite la prise de position contradictoires ;

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- Une liste des points suspects qui doivent être réglés avant d'émettre le rapport ;
- Une conclusion générale.

B. La présentation de la lettre d'affirmation :

La lettre d'affirmation constitue un engagement formel que les comptes et informations communiqués sont exhaustifs, sincères et exacts.

Cette lettre est suivie par un questionnaire de fin de mission qui a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a rien oublié d'important, c'est-à-dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes professionnelles.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

4.2.5 Etape 05 : Rédaction du Rapport d'Audit

L'auditeur achève sa mission par l'élaboration d'un rapport de certification dit aussi rapport général, dans lequel il exprime son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels.

En effet le rapport général peut être un rapport de certification avec ou sans réserve, ou d'un rapport de refus de certification. Ce dernier peut se présenter soit lorsque l'auditeur est dans une impossibilité d'exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers, soit il exprime une opinion défavorable ce qui veut dire que les documents annuels de l'entreprise auditée ne sont pas sincères et réguliers et ne reflètent en aucun cas une image fidèle.

Il faut évoquer quelques rapports spéciaux tels que :

- Le rapport spécial sur les conventions règlementées ;
- Le rapport spécial sur les procédures de contrôle interne ;
- Le rapport spécial sur les menaces de continuité d'exploitation constatées au courant de sa mission d'audit ;
- Le rapport spécial sur les conventions faites entre la société et ses dirigeants.
- Le rapport spécial sur les détails des rémunérations les plus élevés ;
- Le rapport spécial sur les avantages accordés au personnel ;
- Le rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou parts sociales.

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

Le rapport général doit être déposé au greffe du tribunal de commerce. La forme et le contenu du rapport d'audit comptable et financier sont définis par les normes internationales.

1. Le Contenu du Rapport :

Le rapport de certification doit contenir ce qui suit :

- Un titre indiquant qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;
- L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- Une indication qui doit :
 - Préciser :
 - L'origine de sa nomination ;
 - L'exercice sur lequel porte le rapport ;
 - La nature des comptes annuels ou consolidés, qui font l'objet de rapport et qui sont joints à ce dernier ;
 - L'entité dont les comptes sont certifiés.
 - Présenter les trois parties du rapport :
 - Rappel des rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes.
- Trois parties distinctes : nettement individualisées, relatives :
 - A la certification des comptes ;
 - A la justification des appréciations ;
 - Aux vérifications de l'information spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires.
- La date du rapport ;
- Le cas échéant, la signature sociale de la société du CAC ;
- La signature du CAC exerçant à titre individuel ou le cas échéant de celui ou de ceux des CAC associés, actionnaires ou dirigeants de la société du CAC qui ont participé à l'établissement du rapport.⁵²

⁵²M.FREINDRICHE et G.LANGLOIS. Op. cit, P179.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

2. Présentation des Trois Parties du Rapport d'Audit :

Le rapport général est constitué de trois parties distinctes à savoir :

- La certification des comptes ;
- La justification des appréciations ;
- Les vérifications et informations spécifiques.

✓ Partie 01 : *la Certification Des Comptes* :

Dans cette première partie l'auditeur exprime son opinion en matière de certification des comptes, il peut émettre les opinions suivantes :

- La certification sans réserves : l'auditeur certifie que les comptes de l'entreprise sont sincères et réguliers et reflètent une image fidèle de la situation réelle de l'entreprise.
- La certification avec réserves : ici l'auditeur certifie que les comptes de l'entité auditée sont sincères et réguliers mais sous certaines réserves.

Il certifie sans réserve :

- Soit par désaccord assorti de ses motifs et de leurs quantifications ;
- Soit pour limitation assortie de ses motifs et de l'indication des procédures qu'il n'a pas pu mettre en œuvre ainsi que les incidences de ces limitations sur ses travaux ;
- Soit pour incertitude assortie de ses motifs.

- Refus de certification : le CAC refuse de certifier pour des bêtiments assortis de ses motifs. Il s'agit de :

- L'existence d'anomalies entraînant le désaccord et leurs incidences sur les comptes ;
- L'existence de limitations aux travaux du CAC ;
- L'existence d'incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Une observation systématique est requise par la norme en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation ou de changement de méthodes comptables au cours de l'exercice.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

✓ Partie 02 : *La Justification des Appréciations* :

La justification de l'appréciation a pour but d'expliquer l'opinion que le CAC exprime sur les comptes annuels de l'entreprise auditée, elle intervient en deux cas :

- Lorsque l'auditeur refuse de certifier les comptes annuels de l'entreprise ;
 - Lorsqu'il certifie avec réserves.
-
- En cas de refus de certification : lorsque l'auditeur refuse de certifier, il doit exposer les motivations qui ont conduit à l'expression de cette opinion, cet exposé est de nature à répondre au principe de justification des appréciations, donc l'auditeur est tenu d'indiquer qu'il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations.
 - En cas de certifications avec réserves : si les motivations qui fondent cette opinion constitue bien une justification, le CAC n'en est pas pour autant dispenser de l'obligation de justifier ses appréciations sur d'autres points visé par réserves.

Les appréciations de nature à faire objet de justifications concernent des éléments déterminants pour la compréhension des comptes consternés. Par exemple :

- Les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans les modalités de leur mise en œuvre ;
- Les estimations comptables importantes, notamment celle dépourvues de données objectifs et dont l'appréciation requiert un jugement professionnel ;
- La présentation de l'ensemble des comptes annuels ou consolidés ;
- Les procédures de contrôle interne.⁵³

La formulation donnée à la justification des appréciations ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés qui en font l'objet, et que la justification peut être moins développée :

⁵³Alain BURLAUD. Op. cit, P605.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

- Quand les principes comptables ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options, y compris dans leurs modalités d'application ;
- En l'absence d'évènements ou de décisions en cours d'exercice ayant une incidence importante sur les comptes ou la compréhension du lecteur des comptes ;
- En l'absence, dans les comptes, d'éléments significatifs constitués à partir d'estimation fondées sur des données subjectives.⁵⁴

✓ Etape 03 : *Les Vérifications et Informations Spécifiques*

Lors de la certification des comptes annuels, et après avoir indiqué et effectué la vérification spécifique prévue par les textes législatifs et réglementaires, le CAC exprime sa conclusion sous forme d'observation ou absence d'observation sur :

- La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et le cas échéant dans les autres documents adressés sur la situation financière des comptes annuels ;
- Le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestions ;

La norme NAA 700, le rapport d'audit doit prendre une forme écrite et comporter :

- Un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;
- Le destinataire du rapport ;
- Un paragraphe d'introduction mentionnant :
 - L'identification de l'entité dont les états financiers ;
 - Les états financiers ayant fait l'objet de l'audit ;
 - La date de clôture ou de la période couverte par chacun des états financiers audités.
- La description de la responsabilité des dirigeants sociaux relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle

⁵⁴Alain BURLAUD. Op. cit, P605.

Chapitre III : La Certification Des Comptes

interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives ;

- La description de la responsabilité de l'auditeur relative à l'expression d'une opinion sur les états financiers sur la base de son audit, et que cet audit a été effectuée selon les Normes Algériennes d'Audit. Il doit aussi indiquer que l'auditeur respect les règles d'éthiques et qu'il a planifié et réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable ;
- La description d'un audit en indiquant que :
 - Un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers ;
 - Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques relevé du jugement de l'auditeur.
- Date du rapport de l'auditeur : il doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à laquelle il a recueilli les éléments probants pour fonder son opinion ;
- Adresse de l'auditeur : le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où il exerce son activité ;
- Informations supplémentaires présentées avec les états financiers lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités ;
- Informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, elles doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Chapitre IV :
Cas Pratique

5 Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux de l'EPE/SPA SIMPRAL

Introduction :

La certification des comptes d'une entreprise, cas d'une Entreprise Publique Economique (EPE) passe par plusieurs phases. Il s'agit dans ce cas pratique de mettre en avant les sections de rapport de certification des comptes sociaux d'une EPE.

Dans notre cas, le cabinet de Mr KECHAD Ismail, a mis à notre disposition l'ensemble des documents et rapports permettant la certification des comptes sociaux de l'EPE/SPA SIMPRAL arrêté au 31/12/2017.

Avant de commencer la lecture du rapport du commissariat aux comptes de l'EPE/SPA SIMPRAL, une présentation du cabinet et de l'entreprise s'impose pour mieux comprendre les conditions et circonstances de rédaction et de certification des comptes de l'entreprise du secteur publics.

1-Le cabinet de commissariat aux comptes Mr KECHAD Ismail :

Le cabinet de commissariat aux comptes et de comptabilité créé en 2007 à AZAZGA par Mr KECHAD Ismail après avoir reçu son agrément en 2006.

Suivant l'agrément n° 1957 du 17/07/2006, Mr KECHAD est qualifié pour exercer sous sa responsabilité, les fonctions de commissaire aux comptes et tenir la comptabilité des sociétés suivant les dispositions de la 91-08 du 27/04/1991 modifié par la 10-01 de 29/06/2010 portant l'exercice de la profession du commissaire aux comptes.

Depuis son installation, le cabinet a assuré avec succès les missions de commissariat aux de plusieurs entreprise publiques et privées ; à titre d'exemple : EPE/SPA EDIMMAT en Liquidation, EPE/SPA SIA, EPE/SPA SIMPRAL, EPIC CAM Boumerdes,...

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

En plus des missions légales, le cabinet a assuré les missions d'audit contractuel au niveau des sociétés publiques : EPE/SPA EVSM, EPE/SPA SNTP, EPE/SPA ECOTA-BEO, EPE/SPA EPTPG.

A travers son organisation on regroupant des compétences pluridisciplinaires, le cabinet a mis en place un programme et une procédure d'intervention basée sur l'expérience des intervenants en tenant compte des objectifs et règles de la profession.

Le cas traité dans notre présente mémoire fait parti des missions légale réalisé en 2017. Pour des raisons de confidentialité, le cabinet ne peut pas mis à notre disposition des documents les plus récents.

2- L'EPE/SPA SIMPRAL :

L'EPE/SPA SIMPRAL est une entreprise d'impression créée en 1996 après restructuration des deux quotidiens ECHAABE et ELMODJAHED. Créée pour faire face aux exigences de la loi sur la communication de 1995 et afin de séparer entre l'activité de journal et d'impression.

Tableau N° 2 :

➤ Présentation de L'Entreprise :

Dénomination	Société d'Impression d'Alger « SIMPRAL » EPE/SPA			
Siege Social	20 Rue de la liberté Alger			
Objet Social	Impression de journaux			
Date de création selon statut	01 janvier 1996			
Nombre D'unité	01	Nombre de filiale	Néant	
Date de Désignation du Gestionnaire Principal P/I	11/02/2016			
Téléphone	023- 50 - 21-	Fax	023.50.21.	Email : simpralpdg@gmail

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

	02		01	.com	
Capital Social	255 000 000D A	Structur e Du Capital	Nombre D'actions		25 500
			Valeur Nominale		10 000 DA

➤ Capacités de Production :

Le potentiel de production de l'entreprise en terme de capacités d'impression est assuré par une rotative offset de marque Manograph modèle HILINE 45 dont la capacité de tirage est de 45.000 exemplaires / heure avec une impression de qualité en 16 couleurs.

Tableau N° 03 :

➤ Conseil d'Administration :

NOMS ET PRENOMS	QUALITE	1 ^{er} Mandat		2 ^{eme} Mandat	
		Début	Fin	Début	Fin
METCHAT Abdelkader	Président	2016			
MECHOU EK Said	Administrateur	2015	2020		
LASSOUANI Kamel	Administrateur	2015	2020		

Tableau N° 04 :

➤ Commissariat aux Comptes :

NOM ET PRENOM	1 ^{er} MANDAT		2 ^{eme} Mandat	
	Début	Fin	Début	Fin
SEDDIK Abdelkrim	2010	2013	2013	2015
KECHAD Ismail	2016	2018	-	-

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

NB/ Monsieur KECHAD Ismail a été désigné en qualité de Commissaire aux Comptes pour un mandat de trois années, exercices : 2016, 2017, 2018 suivant l'AGEX du 15 Août 2016.

Tableau N° 05 :

a- Organes de Direction :

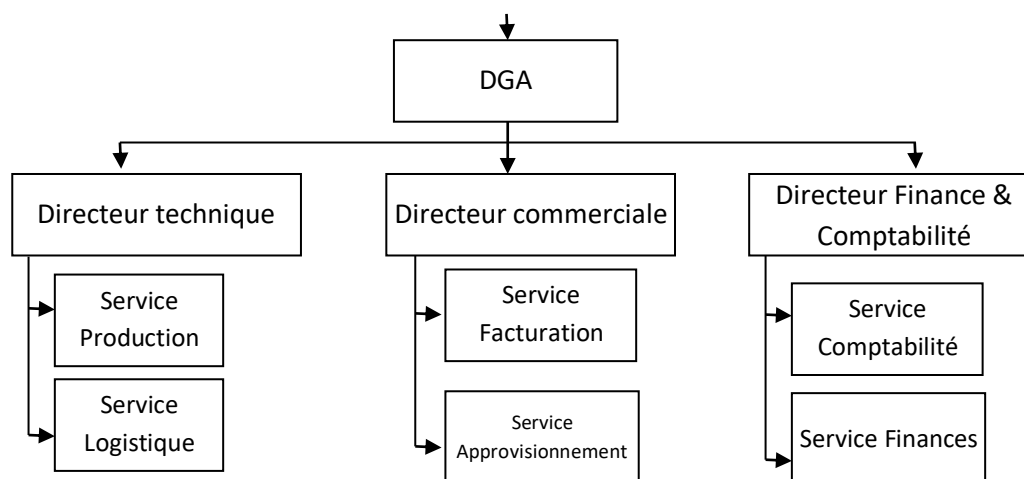
NOM	PRENOM	FONCTION	STATUT
METCHAT	Abdelkader	Président Directeur Général P/ intérim	Cadre Dirigent
BOUKHEZAR	Zohra	Directrice Générale Adjointe	Cadre
BENNAMARA	Abdelaziz	Directeur Technique	Cadre
BELHOCINE	Brahim	Directeur des Finances et Comptabilité	Cadre

Tableau N° 06 :

b- Patrimoine Immobilier de L'entreprise :

N°	SITE	ADRESSE	Observation
01	Siège social	20, rue de la Liberté - Alger	Acte administratif
02	Terrain	Zone industrielle oued Smar	Acte notarié
03	Appartement	Constantine	Acte notarié

➤ Organigramme de l'entreprise



Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux

De L'EPE/SPA SIMPRAL

5.1 Section 01 : Rapport Général de Certification

On déduit, selon l'article 175 du Code de Commerce que :

Le commissaire aux comptes établit un rapport général d'expression d'opinion dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Ce rapport est adressé à l'assemblée générale ordinaire. Il doit aboutir à la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers ou éventuellement au refus de certification.

Le commissaire aux comptes détermine si les comptes annuels ont été établis conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

Les comptes annuels soumis à l'émission d'opinion du commissaire aux comptes comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe.

Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes individuels comporte :

1. le nom et l'adresse du commissaire aux comptes, son numéro d'agrément et celui de son inscription au tableau
2. un intitulé qui indique qu'il s'agit d'un rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes d'une entité clairement identifiée et qui concerne un exercice arrêté à une date de clôture précise.

Notamment certaines conditions sont nécessaires voir obligatoire pour l'accomplissement et l'acceptation du rapport à savoir :

Conditions obligatoires :

- titre du rapport
- forme écrite du rapport (les normes appliquées et référentiel comptable)
- date du rapport (a ne pas dépassé le 15/06/N)
- signature du rapport (signé par le Commissaire aux comptes ou plusieurs)
- communication du rapport (la lettre de remise du rapport)
- Présentation du rapport à l'assemblée (dans la lettre de remise)
- La nature et les objectifs d'une mission d'audit (le programme et sections traitées)

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

- L'expression de l'opinion, selon le cas :
 - la certification sans réserve (dans le cas d'absence ou d'erreurs insignifiants)
 - la certification avec réserve(s) : désaccord ou limitation (indique les réserves les plus marquants)
 - le refus de certifier : désaccord, limitation ou incertitude. (justifié les erreurs et travaux de vérification établies)

Lorsqu'il certifie les comptes en application des articles relatifs au code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article 175 du code précité :

- Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, de vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.
- Le commissaire aux comptes fournit, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public, les autres informations prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014.

Ce rapport s'articule autour de deux sections :

- Première partie : Le rapport général d'expression d'opinion
- Deuxième partie : Les vérifications et informations spécifiques

1- Opinion sur les comptes annuels :

Première partie :

Au préalable, le commissaire aux comptes mentionne les objectifs et la nature d'une mission d'audit légal des comptes en précisant qu'il a effectué ses travaux conformément aux normes d'exercice professionnels en vigueur et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels. Le commissaire aux comptes déclare :

- **Soit certifier sans réserve(s)** que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils 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 ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation. Cette opinion sera émise lorsque l'audit des comptes mis en œuvre par le

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

commissaire aux comptes, lui a permis d'obtenir l'assurance élevé que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

- **Soit certifier avec réserve(s) :** Cette situation a deux cas possibles :
 - ✓ Réserve(s) pour désaccord : Lorsque le commissaire aux comptes a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
 - ✓ Réserve(s) pour limitation : Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;

Cette formulation intervient dans les deux cas :

- ✓ Lorsque les incidences sur les comptes des limitations aux travaux du commissaire aux comptes sont clairement circonscrites ;
 - ✓ Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- **Soit refuser de certifier :** ce cas de figure intervient : Pour les mêmes motifs qu'une certification avec réserve(s) (désaccord ou limitation) à la différence que :
 - ✓ Les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent pas être clairement circonscrites ;
 - ✓ Et que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Pour incertitudes lorsque le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peut être clairement circonscrite.

Seconde partie :

La justification des appréciations consiste à motiver l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre au destinataire du

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis une opinion sur les comptes.

Concernant la formulation, le commissaire aux comptes doit justifier de ses appréciations de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. Celle-ci doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- L'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- Un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- Une conclusion, exprimée de façon positive, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

Troisième partie :

Cette troisième partie comporte les éléments suivants :

- Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :
 - ✓ La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations donnés dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
 - ✓ Le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion.
- Les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que :
 - ✓ Les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice ;
 - ✓ Les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques ;

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

- ✓ Et l'identité des personnes détenant le capital et les droites de vote.

Une fois le rapport général formalisé, celui-ci doit être déposé au siège social de la personne ou entité contrôlée au moins jours avant la tenue de l'assemblée générale.

Indépendamment de la troisième partie du rapport général, le commissaire aux comptes doit réaliser, dans certains cas, au titre des vérifications et informations spécifiques d'autres rapports.

2-Contenu et forme du rapport

Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues dans le code de commerce.

Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë.

Il comporte :

- ✓ Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;
- ✓ L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

- ✓ L'opinion, incluant :
 - L'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;
 - L'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;
 - La nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
 - La date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;
 - Les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;
- ✓ Le fondement de cette opinion, comprenant :
 - Une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

- Une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;
 - Le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;
-
- ✓ Le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
 - ✓ Le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;
 - ✓ La justification des appréciations ;
 - ✓ Dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes à l'occasion de la réunion de cet organe ;
 - ✓ Dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;
 - ✓ Le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;
 - ✓ Le rappel des responsabilités des organes mentionnés au décret 11-202 portant les normes de rédaction des rapports CAC ;
 - ✓ Le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;

La date du rapport ;

La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, du commissaire aux comptes signataire est désigné dans les statuts.

Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes :

- Il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ;

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

- Il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport de gestion prévu au code de commerce et destiné à l'assemblée générale ordinaire.
- Il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

Le commissaire aux comptes ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport sur les comptes.

A note que le code de commerce a donné 45 jours calendaire a compté de la date de validation finale par le conseil d'administration sans dépassé la date du 15 juin.

Dépassé cette date, le commissaire aux comptes demande le report de la séance par voie de justice ou remis le rapport partiel avec demande de délais supplémentaires.

L'assemblée peut retire le mandat au commissaire aux comptes qui ne respecte pas ces délais.

Pour le model de rapport de certification de l'EPE/SPA SIMPRAL.

Voir l'annexe 01.

5.2 Section 02 : Les Rapports Spéciaux

Les rapports spéciaux, sont des rapports élaborés après la clôture de l'exercice comptable c'est-à-dire de six (6) mois à compter du 31/12/N.

Le décret exécutif 11-202 du 26/05/2011 fixant les normes du rapport et l'arrêté fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes n° 30 du 24/06/2013 stipule que le commissaire aux comptes porte à la connaissance de l'assemblée générale ordinaires les informations prévues dans le code de commerce sous forme de rapport spéciaux suivants :

A. Le rapport sur les conventions réglementées :

Conformément à l'article 628 bis 4 du code de commerce, le commissaire aux comptes présente sur les conventions réglementées, un rapport spécial destiné à informer les membres de l'assemblée générale et de l'organe délibérant habilité appelé à les approuver ou à statuer sur son rapport, conformément, notamment aux dispositions de l'article 628 du code de commerce et de celles des statuts.

En termes d'exemple nous pouvons associer le document de l'entreprise « SIMPRAL » sur la base de leur rapport établi le 24/05/2018 « Voir annexe 02 »

B. Le rapport sur les dix rémunérations les plus élevées :

Conformément à « l'Article 680 du Code du Commerce », l'établissement d'un état détaillé des rémunérations versées aux cinq (5) ou dix (10) personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité. Celui-ci est remis au commissaire aux comptes.

Cet état contient :

- ✓ les rémunérations brutes comprenant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires :
- ✓ les rémunérations versées aux personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour l'entité

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

concernée, les salariés à temps partiels, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger.

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant détaillé des rémunérations concorde avec les informations obtenues qu'il ait préalablement vérifiées, et sur cette base il établit le rapport spécial de certification de la rémunération globale prévue par les dispositions légales susvisées

A titre d'exemple voir l'annexe « 03 »

C. Le rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel :

Selon la référence point 5 de l'arrêté MF du 24/06/2013 portant le contenu de rapport, Le CAC est dans l'obligation d'élaborer un rapport dans lequel il examine les avantages particuliers accordés au personnel.

- ✓ Les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel de l'entité sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

Ce rapport est établi sur la base des informations données et celles éventuellement relevés au cours de la mission. Au début de sa mission de contrôle des comptes de l'entité, le CAC obtient de l'organe dirigeant de l'entité la liste des personnes ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

Voir l'annexe « 04 »

D. Le rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale :

Conformément à « l'Article 678 du Code du Commerce », le Commissaires Aux Comptes doit rappeler le résultat des cinq dernières années enregistrées par l'entreprise.

- ✓ Le commissaire aux comptes doit vérifier la concordance des informations contenues dans les conventions dont il a été avisé, avec les documents de base dont elles sont issues. Il présente aux membres de l'organe appelé à les

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

approuver un rapport spécial sur les conventions réglementées. Ce rapport fait mention :

- ✓ De l'ensemble des conventions qui ont été conclues au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- ✓ Des conventions conclues sans l'autorisation du conseil soit parce qu'elle a été découverte par le commissaire aux comptes, soit parce qu'il n'a pas pu être procéder à son autorisation.

Voir l'annexe « 05 »

E. Rapport spécial sur le contrôle interne :

Selon la référence point 7 de l'arrêté MF du 24/06/2013 portant le contenu de rapport. Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles.

- ✓ Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'Assemblée Générale, comporte :
- ✓ un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention,
- ✓ un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- ✓ une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

Voir l'annexe « 06 »

F. rapport spécial sur la continuité d'exploitation :

Selon la référence point 8 de l'arrêté MF du 24/06/2013 portant le contenu de rapport le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 susvisée et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

Lors de sa mission le commissaire aux comptes, s'appuie sur des indicateurs de nature financières qui le conduisent à

Chapitre IV : Cas pratique certification des comptes sociaux De L'EPE/SPA SIMPRAL

s'interroger sur la continuité d'exploitation Voir l'annexe
« 07 »

Le commissaire aux comptes peut rédiger tout rapport spécial soit pour la modification du capital, modification des soldes comptables, répartition des bénéfices ou pour toutes autres communications exigés par l'assemblée générale selon les cas et la demande de l'organe de gestion de l'entreprise.

Conclusion Générale

6 Conclusion Générale

Les différentes études que nous avons menés, nous ont permis de cerner la fonction audit comptable et finances dans l'entreprise publique. Une fonction régie et règlementée par des lois dont le principal acteur est le commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes est un professionnel compétent et indépendant, qui assure une mission d'audit externe. Cette mission est dite légale, du fait d'être prévue par la réglementation qui oblige les entreprises de s'y soumettre : il s'agit de la certification des comptes.

La mission du commissaire aux comptes vise à la recherche de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des états financiers présentés aux différents utilisateurs de l'information financière pour la prise de décision.

Pour atteindre ses objectifs, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer sous sa responsabilité dans un court délai, une masse d'informations financières importantes et diversifiées, et c'en prenant en considération des techniques et des outils qui vont lui permettre d'en sortir des documents sur lesquels ses contrôles vont s'appuyer sur son avis.

D'après la recherche faite sur le thème, il a été ressorti que la certification des comptes n'est pas la seule mission qu'un commissaire aux comptes exerce. Car il est considéré comme un agent neutre, qui agit dans l'intérêt général. De ce fait, toute mission confiée au commissaire aux comptes est importante.

Afin de mener à bien sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes veille au respect de certaines normes qui assurent son indépendance et sa moralité dans l'émission de son opinion sur les comptes, d'une part, et qui encadre le résultat de son travail en tenant compte des règles fixées pour la rédaction de son rapport de fin de mission, d'autre part.

Le commissaire aux comptes exprime, dans son rapport de certification, son opinion motivée sur les comptes de l'entreprise. Il certifie alors avec ou sans réserves, ou refuse de certifier. Il est

Conclusion générale

à noter, que toute opinion exprimée par le commissaire aux comptes doit être appuie par une justification.

Il est tenu de définir les motifs de son opinion, et de joindre les comptes annuels de l'entreprise auditée dans l'annexe de son rapport.

D'autre part, le commissaire aux comptes est appelé à présenter des rapports spéciaux pour renforcer son opinion sur certains postes des états financiers et de donner plus d'informations au utilisateur des états financiers.

De ce fait, le rapport de certification rentre dans le cadre de l'obligation de communication stipulé par la législation en vigueur et appliqué pour toute entreprise qui manipule les biens publiques ou des sociétés de capitaux privées ou publiques.

Résumé

Le commissaire aux comptes à plusieurs missions, dans le cadre de notre recherche, nous nous sommes basés sur la certification des comptes, qui est le procédé par lequel il exprime son opinion sur les états financiers de l'entreprise.

La démarche de l'auditeur légal permet de révéler les anomalies et de détecter les zones à risques qui peuvent impacter le résultat de l'entreprise auditée, voir son opinion sur les comptes de cette dernière.

Cette démarche intègre la prise de connaissance de l'auditée et de son environnement, une évaluation de son contrôle interne, ainsi qu'un contrôle de ses comptes.

Pour accomplir sa mission de certification, le commissaire aux comptes dispose de certaines techniques et outils qu'il met en œuvre pour collecter des informations et effectuer des contrôles.

يقوم المدقق بعدة مهام ، وكجزء من بحثنا ، اعتمدنا على اعتماد الحسابات ، وهي العملية التي يبدي من خلالها رأيه في الموازنة المالية للشركة.

يتيح طريقة المدقق القانوني الكشف عن الحالات الشاذة واكتشاف مجالات المخاطر التي قد تؤثر على نتائج الشركة المدققة ، والاطلاع على رأيها في حسابات الأخيرة.

يتضمن هذا النهج التعرف على الجهة الخاضعة للتدقيق وبيئتها ، وتقييم ضوابطها الداخلية ، فضلاً عن مراقبة حساباتها.

لإنجاز مهمة الاعتماد الخاصة به ، يمتلك المدقق تقنيات وأدوات معينة يستخدمها لجمع المعلومات وإجراء الفحوصات.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrage :

- ❖ Alain BURLAUD, DSCG « Comptabilité et Audit », Manuel et applications, 6ème Edition. Edition Foucher, Malakoff, Septembre 2012.
- ❖ Jacques RENARD « théorie et pratique d'audit », prix IFACI 1995, Edition EYROLES.
- ❖ EMMERICH Jean-Pierre, LEJEUNE Gérard « audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, collection Business 2007.
- ❖ Tahar HADJ SADOK « le commissaire aux comptes », Edition DAHLAB, 2007.
- ❖ J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, 5° édition, édition d'organisations.
- ❖ Stéphanie THIERY-DUBUISSON « l'audit », Edition la découverte 2009.

Textes règlementaires :

- ❖ Article 27 de la loi 10-01 du 11 juillet 2010, N° 42.
- ❖ Loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- ❖ Décret exécutif n°11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission.
- ❖ Loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative aux trois professions.
- ❖ Article n°22 de la loi n°10-01
- ❖ Code de commerce.

Reuves :

- ❖ Revue Algérienne de comptabilité et audit « missions de commissariat aux comptes », Edition société nationale de comptabilité, 1997.
- ❖ Association technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, « audit financier, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations ».

- ❖ « Commissariat aux comptes en Algérie », Edition SNC, 2001.
- ❖ Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes, Décembre 2014, p2, PD.
- ❖ A. Amazigh, Revue de comptabilité et audit « commissariat aux comptes en Algérie », Edition SNC, 2001.

Sites internet :

- ❖ <https://www.cairn.info/la-boite-a-outils-du-responsable-financier--9782100776320-page-174.htm>.
- ❖ <https://www.auditfinancier.net/category/question-contr-interne/>.
- ❖ <http://univ-biskra.dz/sites/revue-rem2/images/pdf/volumes/volume14/volume13/N1/14.pdf>.
- ❖ <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/commissaire-aux-comptes.php>.
- ❖ <https://www.tgs-france.fr/faq/qu-est-ce-que-la-certification-des-comptes-annuels/>.
- ❖ <https://doc.cncf.fr/docs/nep-700>.
- ❖ https://fr.slideshare.net/ZouhairOulhaj/partie-2-prise-de-connaissance-et-planification?qid=3646359b-72d9-4017-ace6-c1e5fd8e6219&v=&b=&from_search=10.

Autres références :

- ❖ Dictionnaire LAROUSSE.

SOMMAIRE

Introduction Générale

Chapitre I : Cadre Théorique sur L'Audit Comptable et Financier

Section 01 : Notion sur L'Audit

Section 02 : Les Normes d'Audit en Algérie

Chapitre II : Le Commissariat Aux Comptes

Section 01 : Notion sur le Commissariat Aux Comptes

Section 02 : La Formulation de la Démarche du Commissaire Aux Comptes

Chapitre III : La Certification des Comptes

Section 01 : Types et Utilité de la Certification

Section 02 : Les Etapes de la Certification

Chapitre IV : Cas Pratique

Section 01 : Le Rapport Général De Certification

Section 02 : Les Rapports Spéciaux

Conclusion

Bibliographie

Annexes

Mots clé

Audit, certification, commissaire aux comptes, normes d'audit, rapports, NAA.

