

UNIVERSITE MOULOUD MAMMER DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DES SCIENCES DE GESTION



Département des sciences de gestion



Filière des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master

Spécialité : Audit & Contrôle De Gestion

THEME

*LE REFUS DE CERTIFICATION DES COMPTES DANS
LE CADRE D'AUDIT LEGALE, CAS D'UNE SPA PRIVEE*

Réalisé par :

BOUKHARI Amir

FARAH Kenza

Encadré par :

M^r. OUSSAID Aziz

Devant le jury composé de :

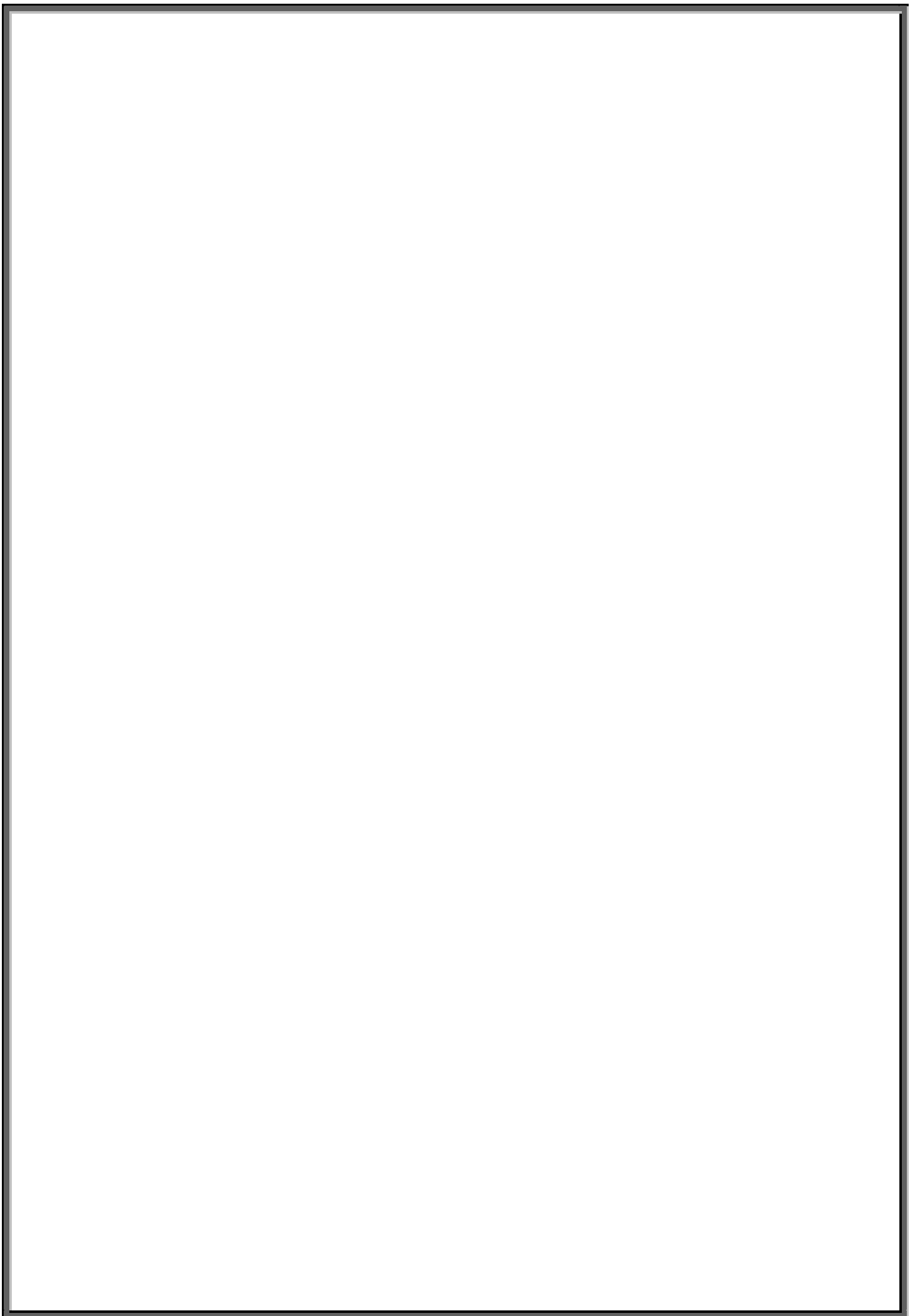
President : M^r. Sam Hocine, MCA, UMMTO.

Examinatrice : M^{me}. AMIRI Dalila, MCA, UMMTO.

Rapporteur : M^r. OUSSAID Aziz, MAA, UMMTO.

9^{ème} promotion

2022/2023



Remerciement

*En premier lieu, nous tenons à exprimer nos profonds remerciements et notre respectueuse reconnaissance envers M^r **Aziz OUSSAID** qui a été à la fois notre professeur et notre encadrant. Nous lui sommes reconnaissants pour son rôle essentiel dans notre formation et pour sa disponibilité à nous guider tout au long de ce travail ;*

*Nous souhaitons également exprimer notre plus sincère gratitude envers M^r **Ismail KECHAD**, qui a eu la générosité de nous accueillir au sein de son cabinet, nous ouvrant ses portes avec chaleur et bienveillance. Son accompagnement constant, le partage de ses connaissances et ses conseils ont grandement enrichi notre expérience ;*

Nous n'oublions pas non plus les membres du jury, à qui nous adressons nos remerciements les plus chaleureux pour avoir accepté d'évaluer notre travail avec leur expertise. Leur jugement honorera assurément notre travail de façon significative ;

*Enfin, nous tenons à exprimer notre profonde gratitude envers l'ensemble des professeurs de l'**UMMTO** pour leur enseignement et leur contribution à notre parcours académique. Leur dévouement à l'éducation a été une source constante d'inspiration pour nous ;*

C'est grâce au soutien et à l'encouragement de toutes ces personnes que nous avons pu accomplir ce travail, et nous leur en sommes infiniment reconnaissants.

Dédicace

À la mémoire de mon grand-père, Ziane BOUKHARI (paix à son âme), dont l'amour et la sagesse continuent de m'inspirer, même au-delà de sa présence physique ;

À mon cher père et à ma très chère mère, dont le soutien indéfectible et les encouragements constants ont été ma source d'inspiration tout au long de ce voyage académique ;

À mes sœurs Amina et Inas, ainsi qu'à mes frères Abderrahmane et Brahim, dont la présence et le soutien ont illuminé chacune des étapes de mon parcours ;

Et à mon binôme de travail, Kenza FARAH, dont la collaboration, l'effort conjoint et la persévérance ont contribué de manière significative à la réalisation de ce mémoire. Cette réussite est le fruit de notre travail d'équipe et de notre engagement mutuel ;

À mes amis et à tous ceux qui me sont chers, dont l'écoute et la confiance m'ont accompagné tout au long de ce parcours.



Dédicace

À mes très chers parents, dont l'amour, le soutien inconditionnel et la foi en mes capacités ont été une source constante d'inspiration tout au long de mon parcours académique ;

À ma sœur bien-aimée, Mekyoussa, qui a partagé avec moi les joies et les défis de cette aventure académique, et dont le soutien moral a été d'une inestimable valeur ;

À mes frères Aomar, Makhlouf et Lounas, dont la présence et les encouragements m'ont apporté une force inestimable pour persévérer dans mon parcours ;

À mon binôme de travail, Amir BOUKHARI, dont la collaboration assidue, le dévouement et la complémentarité ont été des facteurs essentiels de notre réussite commune dans ce mémoire ;

À mes amis et à tous ceux qui me sont les plus chers.



Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : Audit légal et commissaire aux comptes	4
Section 1 : Cadre général d’audit légal	5
Section 2 : La profession du commissariat aux comptes	17
Section 3 : La certification des comptes	28
Chapitre II : Refus de certification des comptes	38
Section 1 : Le refus de certification des comptes	39
Section 2 : Classification des motifs du refus de certification.....	46
Section 3 : Les conséquences du refus de certification des comptes	55
Chapitre III : Etude de cas sur le refus de certification des comptes	62
Section 1 : Présentation de l’auditeur, de l’audité et de la mission d’audit 	63
Section 2 : Détection des anomalies dans les comptes de la SPA privée... 	68
Section 3 : Rapport spécial du commissaire aux comptes.....	82
Conclusion générale.....	85

Liste des abréviations

Abbréviation	Signification
AG	Assemblée Générale
ANSEJ	Agence Nationale De Soutien A L'emploi Des Jeunes
BADR	Banque De L'agriculture Et Du Développement Rural
CAC	Commissaire Aux Comptes
CNCC	Chambre Nationale Des Commissaires Aux Comptes
CPF	Code Des Procédures Fiscales
DA	Dinar Algérien
EPE	Entreprise Publique Économique
EURL	Entreprise Unipersonnelle A Responsabilité Limitée
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board
IBS	Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés
IFAC	International Federation Of Accountants
IRG	Impôt Sur Le Revenu Global
ISA	International Standards Of Auditing
NAA	Norme Algérienne D'audit
PV	Procès-Verbal
SARL	Société À Responsabilité Limitée
SPA	Société Par Actions
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

La connaissance de l'information comptable et financière de l'entité est fondamentale en matière de gestion d'entreprise. Pour l'IASB, l'information comptable et financière comprend tous les états financiers (bilan, compte de résultat, état des variations de capitaux propres, tableau de flux de trésorerie, notes annexes) y compris les états financiers consolidés. Ces états sont préparés et présentés au moins une fois par an et visent à satisfaire les besoins d'information communs à un nombre important d'utilisateurs. L'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance de l'organisation et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles aux utilisateurs pour la prise de décisions économiques¹.

La série des scandales financiers qui se sont succédées au cours des dernières décennies (Enron, Parmalat, Lehman Brothers, Wirecard, ...) ont conjugué un manque de transparence dans la communication des états financiers produits par les entreprises comme ils ont créé une crise de crédibilité. Alors, les utilisateurs de l'information comptable et financière ont exprimé un besoin d'assurance quant à la sincérité, la conformité et le reflet de l'image fidèle des états financiers, car ceux-ci influencent leur décision économique.

C'est pour cela, la loi impose pour certaines sociétés un contrôle permanent des comptes qui permet de vérifier la sincérité, la conformité et l'image fidèle de leurs états financiers. L'audit légal est un examen critique effectué par un commissaire aux comptes qui intervient en tant que professionnel compétant et indépendant pour apporter aux tiers une assurance raisonnable mais pas absolue sur la qualité des informations comptables et financières présentées dans les états financiers qui leur sont remis par la gouvernance de l'entité, et exprimer son opinion sous forme d'une certification des comptes afin de renfoncer la confiance avec les parties prenantes.

En Algérie, le domaine d'audit comptable et financier a connu plusieurs réformes depuis l'indépendance. La plus importante est l'adoption de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, commissaire aux compte et comptable agréé qui a abrogé la loi 91-08 du 27 avril 1991 relative au même objet suivie par un nombre de décisions très importantes qui ont interprété l'adoption officielle des normes internationales d'audit à travers l'émission de 16 normes algériennes d'audit dans le but d'améliorer et d'unifier la pratique professionnelle d'audit comptable et financier.

Les normes algériennes d'audit définissent les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser la mission d'audit légal, les travaux qu'il doit mettre en œuvre pour ce faire et la forme du rapport délivré à l'issu de cet audit. Après avoir mis en œuvre les diligences minimales nécessaires, le commissaire aux comptes collecte tout au long de sa mission les éléments probants suffisants qui lui permettent de fonder une opinion motivée sur les états financiers de l'entité auditée. L'expression de l'opinion prend la forme d'un rapport de

¹ Marie-Pierre MAIRESSE, Robert OBERT, Comptabilité et audit : Manuel et applications, 2^{ème} édition, DUNOD, 2009, page 3.

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

Le commissaire aux comptes refuse de certifier les états financiers s'il trouve qu'ils n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables en vigueur. Dans ce cas, il doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité. Cette situation a surement des conséquences considérables sur l'entreprise et ses parties prenantes et a un impact significatif sur la confiance des utilisateurs de l'information comptable et financière.

La cause principale du refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal est l'existence des anomalies qui désignent un ensemble d'informations comptables et financières inexactes, non conformes au référentiel comptable, insuffisantes ou omises en raison d'erreurs intentionnelles ou non intentionnelles.

A cet effet, notre étude portera sur le sujet présenté comme suit : « le refus de certification des comptes dans le cadre d'audit légal ». En effet, le refus de certification des comptes consiste en une mesure préventive pour les utilisateurs de l'information comptable et financière afin que leurs décisions économiques ne soient pas influencées par de fausses informations. L'objectif de ce présent travail est de savoir quelles sont les causes et les conséquences du refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes.

Alors, notre problématique est axée sur le questionnement principal suivant :

« Quand est-ce qu'une anomalie devient suffisamment significative pour justifier le refus de certification par le commissaire aux comptes ? »

Dans cette perspective, nos interrogations sous-jacentes que nous devons prendre en considération, afin de mieux interpréter nos réponses sont les suivantes :

1. Quels sont les critères spécifiques que le commissaire aux comptes utilise pour évaluer la signification d'une anomalie ?
2. Comment le commissaire aux comptes détermine-t-il l'impact potentiel d'une anomalie sur les états financiers ?

Afin de mener à bien notre travail de recherche, nous avons posé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : une anomalie est significative lorsqu'elle a un impact considérable sur le résultat de l'entreprise.

Hypothèse 2 : l'existence d'anomalie significative est le seul motif du refus de certification des comptes.

Pour vérifier nos hypothèses, nous avons eu l'opportunité d'effectuer notre stage au sein du cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes de monsieur Ismail KECHAD qui a mis à notre disposition les documents comptables nécessaires et le rapport du

commissaire aux comptes sur un cas de refus de certification des comptes d'une SPA privée. Ce qui nous a aidé à acquérir de nouvelles connaissances et à enrichir ce présent travail en informations.

L'objectif recherché en traitant ce thème est d'avoir une idée générale sur la mission du commissariat aux comptes du début jusqu'à la fin. La certification des comptes consiste en la zone de confort des commissaires aux comptes, vu l'inexistence d'anomalies significatives il certifie les comptes sans ou avec réserves. Par contre, dans le cas du refus de certification l'auditeur doit rechercher les anomalies, les analyser, les comparer aux seuils de signification et enfin mesurer leur impact sur la situation du patrimoine de l'entreprise. Cela pousse le cerveau à travailler et à évoluer dans le domaine de l'audit comptable et financier. La maîtrise de ce thème nous permettra dans l'avenir d'éviter toutes les erreurs étudiées si nous travaillerons dans le domaine de la comptabilité, ainsi qu'à détecter facilement les anomalies significatives si nous deviendrons auditeurs dans le futur.

L'intérêt de cette recherche réside dans la détection des différentes erreurs dans les comptes de la SPA privée, cycle par cycle afin de comprendre les causes ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler son opinion sur les comptes et à refuser de les certifier.

Pour répondre aux exigences de notre travail, nous avons adopté une démarche basée sur deux volets, d'une part sur une recherche bibliographique et documentaire (étude descriptive) à travers la consultation d'ouvrages, du code de commerce, des textes réglementaires relatifs à la profession du commissariat aux comptes et des recherches sur internet. D'une autre part, sur une analyse qualitative qui consiste en l'étude d'un cas pratique effectuée d'après le rapport du refus de certification par le commissaire aux comptes au sein d'un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire, nous avons choisi de structurer notre travail en trois chapitres principaux. Le premier chapitre portera sur les fondamentaux de l'audit légal et de la profession du commissariat aux comptes qui aboutissent à la certification des comptes. Le second abordera en détail le refus de certification par ses causes et ses conséquences. Et enfin le troisième chapitre sera consacré pour l'étude d'un cas pratique où nous allons présenter l'organisme d'accueil, ensuite détecter les anomalies ayant conduit le commissaire aux comptes à refuser de certifier les comptes de la SPA privée puis exposer le rapport spécial du CAC.

*CHAPITRE I : AUDIT LEGAL
ET COMMISSAIRE AUX
COMPTES*

Chapitre I : Audit légal et commissaire aux comptes

Introduction

Les utilisateurs de l'information financière (investisseurs, créanciers, clients, personnel et État) ont besoin de s'assurer du contenu et de la présentation des états financiers, mais ils n'ont pas accès aux sources des informations. La demande explicite ou tacite de validation de l'information comptable et financière est due au fait que les anomalies éventuelles portent préjudice à ses utilisateurs car elles influencent leurs décisions économiques.

Pour répondre au besoin de transparence de l'information comptable et financière, la loi exige pour certaines sociétés un contrôle permanent qui permet de vérifier la fiabilité, la sincérité et l'image fidèle de leurs états financiers. L'audit légal est effectué par un commissaire aux comptes qui intervient en tant que professionnel indépendant afin d'apporter aux tiers une assurance élevée mais pas absolue sur la qualité des comptes qui leur sont remis par la gouvernance de l'entité, et exprimer son opinion sous forme d'une certification des comptes.

Au cours de ce premier chapitre, nous allons d'abord expliquer en détails le processus de la mission d'audit légal en mettant l'accent sur les normes, les approches, les outils et les techniques utilisées. Ensuite, nous parlerons de l'exercice de la profession du commissaire aux comptes en Algérie (évolution, conditions, obligations, interdictions, droits, ...etc.). Et enfin, nous aborderons les différentes formes et l'utilité de la certification des comptes.

Section 1 : Cadre général d'audit légal

L'audit légal est une discipline réglementée, sa mission est encadrée par des lois, des règlements et des normes professionnelles spécifiques qui visent à s'assurer de la qualité des audits réalisés afin de protéger l'intérêt public en garantissant la fiabilité des informations financières communiquées par les entités auditées. L'objectif de cette section est d'éclaircir la valeur de l'audit légal en Algérie par son histoire, ses normes, ses approches, ses techniques et ses outils.

1. Historique d'audit légal en Algérie

Avant l'indépendance, l'audit légal était rattaché aux pratiques de la métropole (la France). Juste après l'indépendance, la fonction était régie par les textes relevant de la loi n°62-157 du 31/12/1962, portant reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31/12/1962. L'ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant la loi de finance pour 1970 dispose dans son article 39 que : « le ministère d'état chargé de finance et du plan est chargé de désigner des commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics à caractère industriel et commercial et dans les sociétés ou l'état ou un organisme public détient une part du capital social en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité de leurs comptes et d'analyser leur situation active et passive ».

L'ouverture de l'économie nationale vers l'extérieur et les réformes économiques de 1988 par les pouvoirs publics Algériens afin de favoriser l'investissement direct étranger ont fait naître une nouvelle entreprise, appelée ou dite « entreprise publique économique » qui se gère selon les règles et les mécanismes de l'économie de marché. Donc, les réformes de 1988 ont créé un besoin d'informations comptables et financières pour tous les acteurs de la vie économique (actionnaires, banquier, salariés et les tiers).

Cette nouvelle entreprise qui jouit de l'autonomie de gestion et de l'autonomie financière a été dotée pour la première fois d'un capital social en prenant l'une des formes juridiques suivantes : SPA, SARL, EURL, d'un organe de gestion, un conseil d'administration ou un directoire suivi obligatoirement d'un conseil de surveillance et en fin dotée d'un organe de contrôle qui se compose d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes dont leur mission est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation patrimoniale, financière et du résultat à la date de clôture car la comptabilité ne peut jouer pleinement son rôle que si elle bénéficie de la totale confiance de ses utilisateurs, que si elle bénéficie d'un minimum de crédibilité, donc l'intervention d'une tierce personne, appelée auditeur externe est indispensable afin de réduire les formes d'asymétrie d'information qui pouvaient exister et de contribuer ainsi à la transparence de l'information comptable et financière produite et communiquée par l'entreprise à ses tiers.

Enfin, pour assurer la qualité de l'audit légal en Algérie et par la décision n° 2 du 4 février 2016 du Ministre des finances, il a été décidé de mettre en œuvre les quatre premières normes algériennes d'audit qui ont été fortement ou plutôt complètement inspirées des normes internationales d'audit afin de rendre cet examen d'audit légal homogène dans tout le pays.

2. Définition et objectifs d'audit légal

Lors de la réalisation de la mission d'audit, l'auditeur doit s'assurer que les principes comptables sont respectés dans leur intégralité. Il se réfère alors à certains critères qui sont des objectifs nommés les assertions d'audit selon lesquels il évalue la régularité des états financiers.

2.1. Définition d'audit légal

L'audit légal est un processus critique, méthodique et documenté imposé par la loi et effectuée par un professionnel compétant et indépendant externe à l'entreprise qui vise à émettre une opinion motivée sur la sincérité, la régularité et la conformité des états financiers aux règles, lois et normes en vigueur, ainsi que leur degré à refléter l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière réelle de l'entité afin de valider la qualité et de renforcer la crédibilité des informations financières contenantes dans les états financiers.

2.2. Objectifs et assertions d'audit légal

L'objectif principal attendu d'une mission d'audit légal est bien évidemment la certification des états financiers d'une entreprise en estimant leur régularité, leur sincérité et leur degré à refléter une image fidèle de la situation financière réelle de l'entité. Elle permet aussi de garantir l'égalité du traitement entre les actionnaires et de prévenir les difficultés des entreprises.

En effet, les commissaires aux comptes doivent contribuer à la communication d'informations financières fiables et transparentes qui ne doivent pas faire objet de manipulations (gestion fiscale ou ajustement des résultats, malversations et pratiques comptables frauduleuses des comptes).

La finalité de la mission d'audit légal peut être énumérée en sept objectifs d'audit appelés aussi **les assertions d'audit** qui sont des critères utilisés par l'auditeur pour évaluer la fiabilité des états financiers de l'entreprise auditée. A savoir :

- a) **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés ont été comptabilisés et toutes les informations relatives à l'annexe des comptes, requises par le référentiel comptable ont été fournies.
- b) **Exactitude** : toutes les opérations et tous les événements ont été enregistrées fidèlement dans les comptes adéquats et pour leurs montants appropriés, exacts et réels.
- c) **Existence** : toutes les opérations et les événements qui ont été enregistrés dans l'actif et le passif se sont réellement produits, existent et se rapportent à l'entité.
- d) **Droits et obligations** : l'entité détient les droits sur tous les actifs qu'elle possède et se porte responsable de toutes les obligations aux dettes engagées.
- e) **Evaluation** : toutes les opérations et tous les événements qui ont été enregistrés dans l'actif et le passif de l'entité ont été évalués de manière appropriée conformément au référentiel comptable approprié.
- f) **Séparation des exercices** : toutes les opérations et tous les événements ont été rattachés à l'exercice qui les concerne et enregistrés dans la bonne période.
- g) **Publication et présentation de l'information** : toutes les opérations et tous les événements ont été présentés dans les comptes conformément aux normes

comptables et les états financiers sont accompagnés de toutes les informations (annexes) requises par les textes, et nécessaires à leur compréhension².

3. Normes algériennes d’audit légal

Les normes algériennes d’audit légal constituent l’ensemble des règles que l’auditeur doit respecter lors de l’exercice de ses missions qui lui sont confiées en vertu de la loi. Elles visent à définir la démarche et l’organisation des travaux d’audit afin d’assurer leur qualité, leur indépendance et leur objectivité.

Les normes algériennes d’audit comme montrées dans le tableau ci-dessous, s’inspirent très fortement des normes ISA, chaque norme porte le même numéro et le même intitulé que la norme ISA correspondante de référence. D’ailleurs, à l’exception de quelques détails mineurs aucune modification significative n’est observée dans le contenu des NAA par rapport aux ISA.

En l’absence des NAA, les auditeurs en Algérie se réfèrent pour leurs travaux aux ISA.

Tableau 1: Les normes algériennes d’audit

Date	NAA	Intitulé de la NAA	ISA correspondante
Décision n°002 du 04 février 2016	NAA 210	Accord sur les termes des missions d’audit	ISA 210
	NAA 505	Confirmations externes	ISA 505
	NAA 560	Evènements postérieurs à la clôture	ISA 560
	NAA 580	Déclarations écrites	ISA 520
Décision n°150 du 11 octobre 2016	NAA 300	Planification d’un audit d’états financiers	ISA 300
	NAA 500	Eléments probants	ISA 500
	NAA 510	Missions d’audit initiales-soldes d’ouverture	ISA 510
	NAA 700	Fondements de l’opinion et rapport d’audit sur des états financiers	ISA 700
Décision n°023 du 15 mars 2017	NAA 520	Procédures analytiques	ISA 520
	NAA 570	Continuité de l’exploitation	ISA 570
	NAA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	ISA 610
	NAA 620	Utilisation des travaux d’un expert désigné par l’auditeur	ISA 620
Décision n°077 du 24 septembre 2018	NAA 230	Documentation d’audit	ISA 230
	NAA 501	Eléments probants	ISA 501
	NAA 530	Sondages en audit	ISA 530
	NAA 540	Audit des estimations comptables	ISA 540

Source : conçu par nous-mêmes d’après les décisions ministérielles portant les NAA

² Bertin.E, Godweski.CH et Khelassi.R, Manuel comptabilité et audit, Berti, Alger, 2013, page 627.

4. Approches d’audit légal

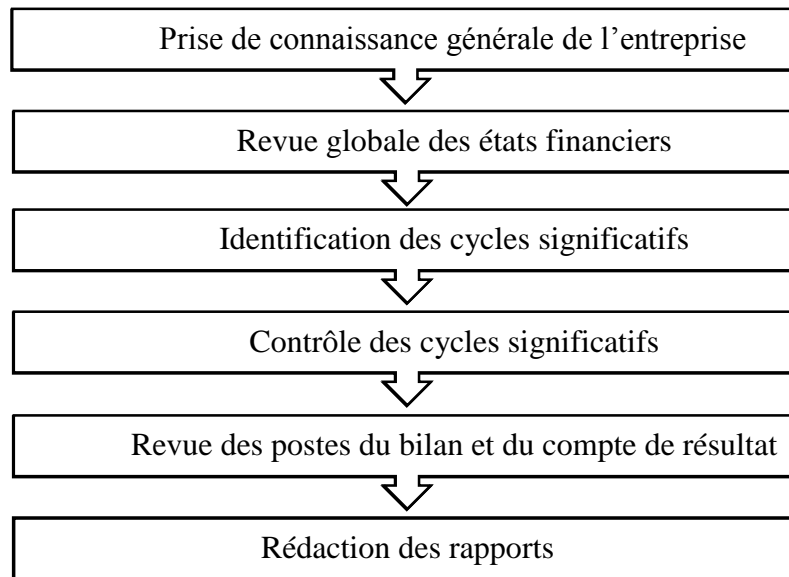
Lors de la réalisation d’une mission d’audit légal, l’auditeur peut adopter plusieurs méthodes pour détecter les anomalies significatives et collecter les éléments probants, à savoir : l’approche traditionnelle (basée sur les cycles) et l’approche par les risques à coté desquels on peut ajouter l’approche par les processus. Dans cette dernière, l’objectif de l’audit va au-delà de la simple certification car il inclut également un rôle de conseil qui ne respecte pas le cadre réglementaire actuel qui interdit l’immixtion dans la gestion de l’entreprise. C’est pour cela que l’approche par les processus n’a pas fait objet de normalisation par les professionnels de l’audit.

4.1. Approche traditionnelle (basée sur les cycles)

L’approche traditionnelle s’appuie sur une analyse superficielle du contrôle interne et se focalise sur un examen minutieux de l’inventaire et des états financiers. Suivant cet approche, l’auditeur opère en sens inverse du processus comptable de l’établissement des états financiers et il vérifie en remontant depuis les documents de synthèse jusqu’aux opérations élémentaires. Puis, il s’intéresse aux cycles qui représentent une part significative de l’activité et ceux qui ont enregistré des variations significatives par rapport aux exercices précédents. Sur cette base, l’auditeur rédige son rapport et fonde son opinion sur la fiabilité des états financiers.

La démarche de l’approche par les cycles peut être schématisée comme suit :

Figure 1 : Les étapes de l’approche traditionnelle



Source : Bertin.E, Godweski.C, Khelassi.R, manuel comptabilité et audit, Berti, Alger, 2002, p 642.

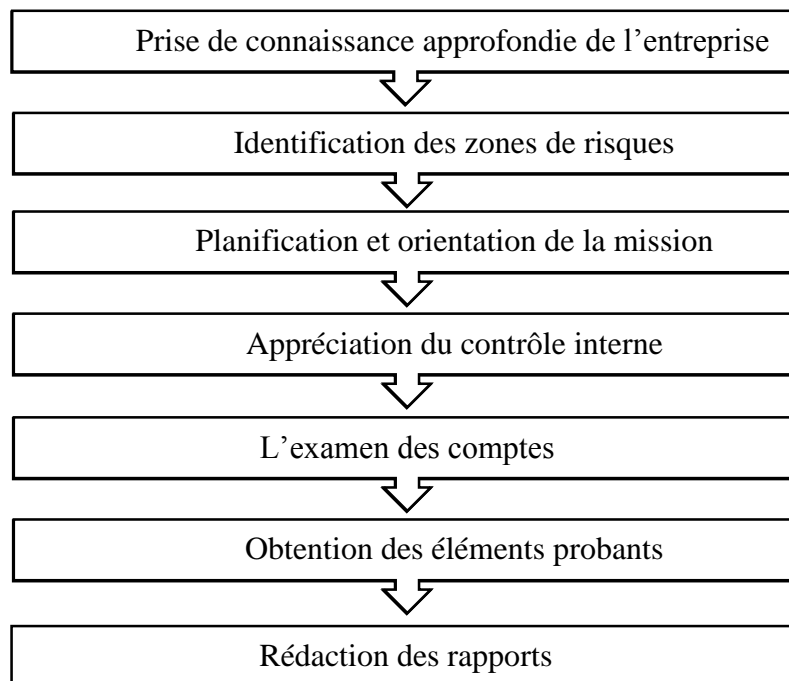
Dans ce cas, l’objectif principal de l’auditeur est de s’assurer que les informations inscrites dans les états financiers sont justifiées par des pièces comptables probantes, il se limite au contrôle des documents et des chiffres. Cependant, il est impossible à l’auditeur de détecter une opération comptable non enregistrée même si elle aurait un impact significatif sur la situation nette de l’entité ce qui va fausser son opinion. D’où la remise en cause l’approche traditionnelle et l’apparition de l’approche par les risques.

4.2. Approche par les risques

Comme son nom l'indique, cette approche se base sur les risques. Lors de sa mission, l'auditeur se trouve devant un très grand volume de documents comptables et d'opérations plus ou moins compliquées, qu'il n'est pas possible de tout vérifier minutieusement. Alors, il devra faire une prise de connaissance approfondie de l'entité auditée afin d'identifier les principales zones de risques, ce qui va lui permettre de cerner l'étendue et la nature des travaux à engager, de façon à alléger ses contrôles dans les zones qui représentent un degré de risque faible et à renforcer ses investigations dans les zones caractérisées par un degré de risque élevé. A partir de cette logique, l'auditeur procède à la planification et l'orientation de sa mission puis l'appréciation du contrôle interne et enfin l'examen des comptes afin d'obtenir les éléments probants sur lesquels il va s'appuyer dans la rédaction de son rapport.

La démarche de l'approche par les risques peut être schématiser comme suit :

Figure 2 : Les étapes de l'approche par les risques



Source : conçu par nous-mêmes à partir de la définition citée au-dessus

L'approche par les risques permet à l'auditeur de réaliser sa mission de manière efficace et efficiente dans un volume horaire limité tout en respectant les normes en vigueur. En dirigeant le contrôle vers les sections qui comportent un degré de risque élevé, il minimise le risque d'audit qui consiste à y mettre une opinion inappropriée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

5. Démarche d'audit légal

Dans le cadre d'audit légal, chaque cabinet d'audit peut développer sa propre méthodologie de travail interne, qui peut inclure des pratiques spécifiques, des outils et des techniques adaptés en fonction des besoins du cabinet, du secteur d'activité et de la taille de l'entreprise auditée. Tout en respectant **les normes de travail** pour que leur méthodologie de

travail soit en conformité avec les normes algériennes d'audit afin d'assurer la qualité et la cohérence des travaux d'audit.

Afin d'atteindre un certain niveau d'assurance dans la formulation de son opinion sur les états financiers, l'auditeur doit suivre une démarche rigoureuse et intellectuelle qui lui permet de réduire le risque d'audit. Alors, il est préférable de combiner entre les deux approches (approche par les cycles et approche par les risques) dans la réalisation de sa mission.

La démarche de l'audit légal comporte quatre (4) phases principales, à savoir :

- 1) La prise de connaissance et la planification de la mission ;
- 2) L'évaluation du contrôle interne ;
- 3) L'examen des comptes ;
- 4) La finalisation de la mission et la rédaction du rapport d'audit.

Selon la **NAA 570**, durant toutes ces phases l'auditeur doit prendre en compte l'existence des éléments susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation.

5.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise et planification de la mission

Avant d'accepter une mission d'audit légal, le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires sur l'entité auditée (sa structure, son actionnariat, son domaine d'activité, son mode de direction et sur la politique des dirigeants) afin de s'assurer de l'inexistence des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires et d'apprécier la possibilité d'effectuer sa mission en terme de ressources notamment en personnel compétant. Puis, pour chacun des mandats, il procède à un examen périodique dans le but de se rendre compte des évènements qui peuvent mettre en cause le maintien de la mission.

Selon la **NAA 210**, toute mission d'audit commence par une lettre de mission dans laquelle le commissaire aux comptes doit consigner les termes et les conditions de son intervention. **Cette lettre inclue les éléments essentiels suivants :**

- a) L'objectif, l'étendue de l'audit des états financiers et le référentiel comptable à appliquer ;
- b) Les responsabilités du commissaire aux comptes ;
- c) Les responsabilités des dirigeants sociaux de l'entité ;
- d) Le planning d'intervention et l'équipe à affectée à la mission ;
- e) La lettre d'affirmation ;
- f) Les honoraires du commissaire aux comptes.

5.1.1. Prise de connaissance générale de l'entité

Après l'acceptation de la mission, l'auditeur va commencer directement la prise de connaissance de l'entité auditée et recueillir le maximum d'informations pour comprendre les réalités comptables, financières économiques, fiscales, juridiques et commerciales de l'entreprise. Ces informations peuvent être liées à l'entité elle-même telles que : l'organigramme, la nature des activités, le régime fiscal, la politique d'investissement et de financement, l'identité des détenteurs du capital, composition de l'organe de la direction, le système d'information, ...etc. Comme elles peuvent être liées à son secteur d'activité à savoir :

l'état du marché, les particularités légales ou réglementaires, l'importance de la technologie et de l'innovation, l'environnement informatique, les rapports des anciens auditeurs, ...etc.

Toutes ces informations doivent être rassemblées pour faire objet de la constitution du dossier permanent. Cette phase va permettre à l'auditeur d'évaluer les principaux risques d'anomalies significatives et de fixer le seuil de signification, pour pouvoir planifier et orienter sa mission d'une façon à renforcer l'étendue des diligences mises en œuvre pour les comptes significatifs qui se trouvent dans les zones à risque élevé.

Cette étape est traitée par la norme **ISA 315** qui incombe la responsabilité de l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les états financiers.

Selon la **NAA 510**, dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit s'assurer que les soldes de clôture de l'exercice précédent ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours.

5.1.2. Identification des zones de risque

Pour déterminer les zones de risque, l'auditeur évalue **le risque d'audit** à travers trois (3) types de risque, à savoir :

- a) **Le risque inhérent** : il correspond à la possibilité qu'une anomalie significative existe dans les états financiers sans tenir compte du contrôle interne de l'entité. Il est lié soit à l'activité de l'entreprise, soit à son système d'information ou à l'importance des variations des postes de son bilan.
- b) **Le risque lié au contrôle** : il s'agit de la possibilité qu'une anomalie significative existe dans les états financiers et que les procédures du contrôle interne n'assurent ni la prévention, ni la détection ni la correction en temps voulu de cette anomalie.
- c) **Le risque de non détection** : il est propre à la mission d'audit, et il s'agit de l'existence d'une anomalie significative et que cette dernière ne soit pas détectée par les travaux mises en œuvre par l'auditeur.

Ce sont les degrés du risque inhérent et du risque lié au contrôle qui déterminent la nature, le calendrier et l'étendue de la mission d'audit. Alors, le risque de non-détection est inversement proportionnel au cumul du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

La corrélation entre ces trois types de risque permet de mesurer le risque d'audit par l'équation suivante :

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

A partir de cette équation et de la recommandation internationale n° 25 « Importance relative et risque d'audit » établie par l'IFAC, on peut définir le risque d'audit comme suit :

Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives. Autrement dit, c'est la possibilité qu'un auditeur émette une opinion autre que celle qu'il aurait émise s'il avait détecté toutes les anomalies qui se trouvent dans les états financiers.

Il faut noter que l'auditeur doit aussi prendre en considération le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes comme indique la **ISA 240**.

5.1.3. Fixation du seuil de signification

Selon la **ISA 320**, le seuil de signification se définit comme étant le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. C'est le montant au-delà duquel une anomalie est considérée significative car elle influence l'image fidèle du patrimoine de l'entreprise.

Pour fixer le seuil de signification, l'auditeur se réfère à des critères qualitatifs (chiffre d'affaire, résultat, ...etc.), quantitatifs (structure de l'actionnariat, financement, secteur d'activité, ...etc.) et bien évidemment du jugement professionnel.

L'auditeur peut modifier le seuil de signification au cours de sa mission s'il acquiert la connaissance de nouveaux faits et évolutions pouvant remettre en cause l'évaluation initiale du seuil de signification.

5.1.4. Planification de la mission

Selon la **NAA 300** la planification de la mission d'audit consiste à prévoir :

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- La sélection des membres de l'équipe affectée à la mission (chef de mission, superviseurs, auditeurs seniors et stagiaires) et leur positionnement dans le temps et dans l'espace.
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs travaux ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts hors domaine comme indique la **NAA 620** ;
- La coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

La **NAA 230** traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer une documentation suffisante pour que chacun des intervenants comprenne sa tâche. Alors, tous les éléments de cette étape doivent être schématisés dans un plan de mission pour pouvoir ensuite les reprendre en détails dans un programme de travail afin de faciliter la mission et la rendre efficace et efficiente.

5.2. Evaluation du contrôle interne

La **ISA 315** traite la responsabilité qui incombe à l'auditeur de comprendre le contrôle interne de l'entité auditée. Celui-ci est l'ensemble des procédures mises en œuvre par la direction de l'entreprise en vue d'assurer une gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Il veille à ce que les lois, les règlements internes ou externes et les instructions soient respectées. C'est pour cela que l'évaluation du contrôle interne est considérée comme une phase majeure de la démarche d'audit puisqu'elle permet d'apprécier le système d'information qui concoure à

l'élaboration des états financiers. Dans cette phase, l'auditeur dégage les forces et les faiblesses du contrôle interne à l'aide d'une description du système, des interviews, de la circulation des documents et du suivi de quelques opérations. Ensuite, il va travailler d'une façon à alléger le programme de travail sur l'examen des comptes se trouvant au niveau où le contrôle interne présente des forces, et donner plus d'importance et de concentration pour l'examen des comptes qui se trouvent au niveau où il présente des faiblesses.

Pour vérifier l'efficacité du contrôle interne, l'auditeur vérifie les procédures de sécurité suivantes :

- Séparation des tâches ;
- Délégations de pouvoir et procédure d'autorisation ;
- Traçabilité des opérations ou piste d'audit ;
- Restriction des accès ;
- Système de prévention, de détection et de correction ;
- Activités de contrôle (hiérarchique, réciproque et autocontrôle) ;
- Protection physique ;
- Ecriture des procédures et diffusion des informations fiables.

5.3. L'examen des comptes

L'examen des comptes est la phase principale de la démarche d'audit car les phases précédentes se combinent de manière à ce que cette phase soit réalisée le plus efficacement possible. La **NAA 500** indique que cette étape consiste en un examen minutieux qui permet d'obtenir des **éléments probants** suffisants pour vérifier le respect des assertions au niveau des différents postes du bilan et du compte de résultat afin de pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde et justifie son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations présentées dans les états financiers de l'entité.

5.3.1. La révision par cycle

La révision par cycle consiste à regrouper les comptes qui sont liés entre eux en plusieurs groupes logiques sans tenir compte du fait qu'il se trouvent dans le bilan ou dans le compte de résultat et s'appuyer sur un dossier de contrôle organisé par cycles, à savoir :

5.3.1.1. Le cycle des immobilisations

Dans le cadre des travaux de révision des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, l'auditeur procède à :

- L'examen de l'application des modes et taux d'amortissement au regard de la réglementation fiscale ;
- La validation des tableaux de variation des immobilisations corporelles, incorporelles et financières ;
- Test sur les principales acquisitions de l'exercice ;
- Test sur le caractère immobilisable des charges d'entretien ;
- Contrôle du calcul et du traitement fiscal des plus ou moins-values sur cessions ;
- Valorisation des fonds de commerce, de marque et des titres de participation ;
- Contrôle du traitement de la TVA sur les cessions ;
- Recoupement des sorties d'immobilisations avec les produits et charges exceptionnels sur opérations de capital.

5.3.1.2. Le cycle achats / fournisseurs

L'auditeur peut examiner la justification des comptes fournisseurs en procédant à :

- La mise en œuvre d'une circularisation des principaux fournisseurs. Ceux-ci sont sélectionnés en fonction de l'importance des soldes de clôture ;
- L'examen du rapprochement entre la balance auxiliaire fournisseurs et la balance générale, puis vérification de la justification des écarts pouvant exister ;
- La réalisation de sondages et des contrôles sur les comptes fournisseurs pour s'assurer que tous les achats et réceptions sont comptabilisés à leurs montants exactes, justifiés par des factures, se rapportent à l'exercice audité et concernent bien l'entreprise.

5.3.1.3. Le cycle ventes / clients

Les travaux de justification des soldes clients, comportent généralement :

- La mise en œuvre d'une circularisation des principaux clients. Ceux-ci sont sélectionnés en fonction de l'importance des soldes de clôture ;
- L'examen de rapprochement entre la balance auxiliaire clients et la balance générale, puis vérification de la justification des écarts pouvant exister ;
- Des sondages sur la justification et l'encaissement des effets à recevoir (sondage sur l'apurement, contrôle physique des effets, ... etc.).

5.3.1.4. Le cycle stock et encours

La révision de ce cycle repose essentiellement sur la validation de l'inventaire de clôture des stocks et en-cours, l'auditeur peut donc faire :

- L'assistance à l'inventaire physique des stocks et en-cours de clôture. Si l'entreprise procède par inventaire tournant, l'auditeur contrôle que tous les articles ont fait l'objet d'un comptage au moins une fois dans l'exercice ;
- Le rapprochement par sondages des quantités inventoriées avec l'état final du stock ;
- La vérification de l'absence de stocks appartenant à des tiers dans les stocks valorisés au bilan ;
- Le contrôle que les stocks appartenant à l'entreprise et en dépôt à l'extérieur sont bien recensés dans l'inventaire final valorisé.

L'auditeur peut également réaliser :

- Un contrôle des provisions à caractère fiscal (provision pour hausse des prix, provision pour fluctuation des cours de matières premières...) ;
- Un contrôle du traitement fiscal des provisions pour rotation lente.

5.3.1.5. Le cycle personnel

Pour examiner ce cycle, l'auditeur met en œuvre les travaux suivants :

- Le rapprochement des charges de personnel comptabilisées avec le livre de paie ;
- L'examen du règlement sur l'exercice suivant des salaires, primes ou indemnités restant à payer à la clôture ;
- Le contrôle de la provision pour congés payés ;
- Le contrôle des montants provisionnés au titre de la rémunération variable ;

- Le contrôle du calcul de l'intéressement et de la participation.

L'auditeur procède aussi à :

- L'examen des rémunérations et avantages alloués aux dirigeants et mandataires sociaux, et aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées ;
- La recherche et à l'examen des risques et litiges à caractère social liés notamment aux contentieux avec le personnel, les organismes sociaux et l'administration fiscale.

5.3.1.6. Le cycle Trésorerie

Les procédures de révision mises en œuvre par l'auditeur comportent :

- Le contrôle des états de rapprochement bancaire ;
- La circularisation des banques en relation avec l'entreprise ;
- Le contrôle des caisses, consistant notamment à examiner la feuille d'inventaire et à tester la justesse du journal de caisse au jour de l'intervention ;
- Le contrôle de la justification et de l'apurement des valeurs à l'encaissement ;
- L'examen de la justification des valeurs mobilières à partir des relevés des dépositaires des titres ;
- L'assurance que tous les comptes de virements internes sont soldés à la clôture.

5.3.1.7. Le cycle capitaux propres

Quant à ce cycle il s'agit de :

- Obtenir le tableau de variation des capitaux propres ;
- Obtenir le PV d'AG signé et vérifier la correcte affectation du résultat N-1 ;
- Vérifier que la situation nette est supérieure à la moitié du capital social ;
- Vérifier que la réserve légale est dotée à hauteur de 5% du résultat ou à défaut valider que la réserve a atteint 10% du capital social ou que le résultat est déficitaire.

5.3.1.8. Le cycle impôts et taxes assimilés

L'audit de ce cycle consiste en :

- L'obtention de la liasse fiscale selon laquelle on détermine le résultat fiscal ;
- La validation de l'exhaustivité des réintégrations et déductions fiscales et l'obtention des justificatifs ;
- La vérification de la dette/ créance d'impôt existant la date de clôture par rapprochement avec les bordereaux d'acompte ;
- Le rapprochement du CA du mois de clôture avec la comptabilité générale (solde de TVA à décaisser ou Crédit de TVA à reporter) ;
- Effectuer une revue analytique des autres comptes d'impôts et taxes ;
- L'obtention du rôle de la taxe professionnelle reçu au titre de l'exercice.

Certains postes des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, mais peuvent seulement être estimés. Alors, la **NAA 540** incombe à l'auditeur la responsabilité de vérifier les estimations comptables y compris celles en juste valeur incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées à titre d'information, sont raisonnables et que les informations fournies dans l'annexe les concernant sont pertinentes.

5.4..4 Finalisation de la mission et la rédaction du rapport d'audit

Dans cette phase le CAC rassemble tous les éléments probants collectés lors de la mission y compris les déclarations écrites de la direction comme indique la **NAA 580** afin de pouvoir émettre et justifier son opinion quant à la sincérité, la régularité et l'image fidèle des informations présentées dans les états financiers.

Mais avant la rédaction de son rapport, La **NAA 560** oblige l'auditeur à traiter de manière appropriée les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport ou dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui s'il en avait eu connaissance avant cette date auraient pu le conduire à amender son rapport.

A la dernière étape de sa mission le CAC est amené à rédiger différents rapports, à savoir :

- L'opinion sur les comptes est une certification sans réserve (mais éventuellement avec observations), une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- Le rapport sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices ;
- Le rapport de certification des comptes consolidés ;
- Le rapport spécial sur les conventions réglementées.
- Le rapport sur les procédures du contrôle interne ;
- Le rapport d'existence des menaces affectant la continuité de l'exploitation ;
- Le rapport sur le détail des rémunérations les plus élevées.³

C'est la **NAA 700** qui traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers et la forme du contenu du rapport lorsque l'audit est effectué selon les NAA.

La démarche d'audit légal comporte quatre phases principales qui ont pour objectif de vérifier le respect des assertions d'audit dans l'élaboration des états financiers de l'entité. Chaque phase est encadrée par des normes qui permettent d'unifier et d'harmoniser cette démarche pour tous les auditeurs. Durant toute ces phases, le CAC cherche à collecter les éléments probants suffisants afin de minimiser le risque d'audit et aboutir à une opinion motivée concernant les informations comptables et financières présentées dans les états financiers.

³ Article 25 de la loi 10-01

Section 2 : La profession du commissariat aux comptes

Le commissariat aux comptes est une profession libérale largement réglementée, son exercice est régi par beaucoup de lois et de normes à respecter. Dans cette section, nous allons expliquer l'exercice de la profession du commissariat aux comptes à travers ses conditions, ses droits, ses obligations, ses responsabilités et ses missions.

2.1. Histoire et définition de la profession du commissariat aux comptes

L'audit légal en Algérie était exercé par des fonctionnaires appartenant à l'Etat, et ce n'est qu'à partir de 1990 qu'il est désormais confié à des professionnels libéraux dotés de certaine compétence et remplissant certaines conditions appelés commissaire aux comptes.

2.1.1. Evolution de la profession du commissariat aux comptes en Algérie

Avant l'indépendance de l'Algérie, la profession du commissariat aux comptes était rattachée à celle de la métropole. Puis, au lendemain de l'indépendance, la profession restait toujours régie par les textes relevant des accords d'Evian et de la loi fondamentale n° 62-157 du 31 décembre 1962. Vu que la mission de l'entreprise publique contribue au développement économique, il est nécessaire que le Ministère des Finances désigne des commissaires aux comptes qui étaient habilités à intervenir à tout moment au niveau de l'entreprise dans le but de faire un contrôle permanent, approfondi et capable de juger et d'évaluer la performance de l'entreprise publique.

Toutefois, le décret d'application n° 70 -173 du 16 novembre 1970 relatif aux obligations et à la mission des commissaires aux comptes des entreprises publiques ou semi-publiques nationales, a notamment consacré le commissariat aux comptes comme un contrôle permanent de gestion des entreprises publiques et semi-publiques. L'exercice du contrôle légal est désormais confié à des fonctionnaires de l'Etat faisant partie des corps de contrôleurs généraux des finances, contrôleurs des finances, inspecteurs financiers, ainsi, à titre exceptionnel les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances.

La création de l'Inspection Générale des Finances par le décret n° 80-53 du 1^{er} mars 1980 modifié et complété par le décret n° 92-78 du 22 février 1992, et de la Cour des Comptes par la loi 80-05 du 1^{er} mars 1980, est considérée comme un changement majeur dans le domaine d'audit légal en Algérie car cet évènement est l'origine de la suppression provisoire de la profession du commissariat aux comptes. Plusieurs autres causes ont contribué à la disparition de cette profession, telle que : le manque de professionnels de l'audit légal, des lacunes constatées dans la conception et dans la définition du statut du commissariat aux comptes, l'absence de la permanence dans la surveillance de la comptabilité, le manque de clarté dans les critères d'accès à cette fonction, la non séparation de l'audit légal et du conseil en gestion.

La loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 sur les Entreprises Publiques Economiques (EPE), a remis en cause la fonction de contrôle légal en Algérie. La réorganisation de ladite fonction a été matérialisée par la réhabilitation du commissariat aux comptes qui se caractérise par l'exercice de la profession par des professionnels indépendants, et la non immixtion de ceux-ci dans la gestion de l'entreprise auditée. La loi n° 91-08 du 27 avril 1991 a créé l'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés qui veille à assurer la bonne organisation de la profession.

Enfin, la chambre nationale des commissaires aux comptes a été créée en vertu de l'article 14 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 qui est l'organisation représentative des professionnels agréés et habilités à exercer la profession de commissaire aux comptes. Et depuis, elle se charge essentiellement du développement de la profession et l'amélioration des conditions du travail afin d'aboutir à une bonne pratique professionnelle.

2.1.2. Définition du commissariat aux comptes

Le commissariat aux comptes est une profession libérale, agréée et soumise à une réglementation stricte. Elle est exercée par les commissaires aux comptes qui sont des professionnels indépendants et assermentés inscrits au CNCC et respectent le code déontologique et les normes en vigueur. C'est une profession très encadrée et surveillée par des organismes légaux car elle a pour objectif d'assurer une mission d'intérêt général connue sous le nom d'audit légal.

2.2. Conditions et modalités d'exercice de la profession du CAC

Les conditions et les modalités d'exercice de la profession du CAC sont fixées par le législateur algérien.

2.2.1. Condition d'exercice de la profession du CAC

L'article 8 de la loi n° 10-01 fixe les conditions d'exercice de la profession du commissariat aux comptes comme suit :

- Etre de nationalité algérienne ;
- Jouir de tous les droits civiques et politiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- Justifier des conditions de titres et diplômes légalement requis ;
- Etre agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi ;
- Prêter le serment prévu à l'article 6.

2.2.2. Modalités d'exercice de la profession du CAC

En Algérie, la profession du commissariat aux comptes peut être exercée en quatre modes, à savoir :

- En son nom propre et sous sa responsabilité (selon la loi 10-01, article 22) ;
- Les SPA, SARL ou groupement d'intérêt commun sont habilités la profession du CAC lorsque les 2 tiers au moins du capital sont détenus par les 2 tiers au moins des associés membre de la CNCC inscrits individuellement en qualités de CAC à condition que le tiers qui reste soit de nationalité algérienne et titulaire d'un diplôme universitaire (selon la loi 10-01, articles 48 et 50) ;
- Les sociétés civiles qui ne comprennent que les membres inscrits au tableau (selon la loi 10-01, article 52) ;
- Les entreprises publiques et économiques à condition que le personnel d'intervention soit inscrit au tableau de l'ordre, de la chambre ou de l'organisation dans leur catégorie respective (selon la loi 10-01, article 55).

2.3. Normes générales du CAC

Ces normes sont relatives au comportement professionnel de l'auditeur, elles portent sur les qualifications et les aptitudes que doit avoir un auditeur pour être habilité à exercer la profession du CAC et mener à bien sa mission. A savoir :

- **La compétence** : le CAC doit avoir des diplômes de haut niveau afin d'acquérir le savoir nécessaire et passer un stage de 3 ans qui lui permet d'avoir l'expérience et le savoir-faire en ce qui concerne la maîtrise parfaite des chiffres et des documents comptables qui est une condition pour être inscrit dans le tableaux de l'ordre des CAC. Et surtout, il doit être intelligent et ayant une grande capacité d'écoute et d'analyse des situations et des phénomènes comptables, juridiques, fiscaux, financiers et de gestion tout en actualisant régulièrement ses connaissances dans ces domaines ;
- **L'indépendance** : cette qualité est prévue par l'article 3 de la loi 10-01 qui stipule que le CAC exerce sa profession avec tout indépendance et probité. Il doit effectuer sa mission avec intégrité et objectivité et être libre de tout lien réel que ce soit de parenté, commerciale ou de participation avec l'entreprise auditée car cela peut affecter son opinion. Alors, l'auditeur légal vérifie d'abord l'inexistence d'incompatibilités citées par le chapitre IX de la loi 10-01 et l'article 715 bis 6 du code de commerce avant d'accepter la mission ;
- **La qualité du travail** : le CAC exerce ses fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et il assure lui-même la responsabilité de la mission. Malgré qu'il peut se faire assister ou représenté par ses collaborateurs, mais il ne peut par leur déléguer tous ses pouvoirs ;
- **Le secret professionnel** : l'article 715 du code de commerce stipule que les CAC sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions sous les peines prévues aux articles 301 et 302 du code pénal. C'est-à-dire, l'auditeur doit respecter le caractère confidentiel des informations recueillies qui ne doivent pas être divulgués à aucun tiers sans avoir l'autorisation de l'audité ou être dans les cas prévus par la loi tels que ceux cités dans l'article 72 de la loi n°10-01.

Le CAC doit s'assurer que tous ces collaborateurs ainsi que toute personne à laquelle il délègue une partie de ses travaux respectent les quatre principes cités au-dessus.

2.4. Mandat, missions et rôles du CAC

Durant son mandat, le commissaire aux comptes réalise ses missions en jouant 3 rôles dans l'entreprise.

2.4.1. Mandat du CAC

Selon l'article 715 bis 4 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut être nommé par :

- Les actionnaires dans les statuts de création (cas de constitution instantanée) ;

- L'assemblée générale (cas de constitution successives, où les actionnaires se réunissent pour constater la libération du fond social, l'adoption des statuts et nomination des premiers administrateurs et des premiers commissaires aux comptes) ;
- La justice (cas de carence de l'assemblée générale, d'empêchement ou de refus des commissaires aux comptes).

Et cela pour un mandat de 3 ans renouvelable une fois, comme précisé dans l'article 27 de la loi 10-01. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de 3 années.

L'article 38 de la loi 10.01 stipule que : « Le commissaire aux compte peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de 3 mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués ».

L'article 587 du code civil prévoit 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 fait de la révocation intempestive ou sans juste motif ».

2.4.2. Missions du CAC

Le commissaire aux comptes a comme mission générale la certification des comptes annuels. Néanmoins, il peut intervenir pour des missions particulières lorsque des événements importants se produisent dans l'organisation.

2.4.2.1. Mission générale du CAC

Dite aussi mission d'audit récurrente. Selon l'article 23 de la loi n° 10-01, la mission générale du CAC consiste à :

- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ;
- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts ;
- Signaler aux dirigeants ou à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation.

Cette mission aboutit à l'établissement du rapport traité dans la 1^{ère} section page 13.

2.4.2.2. Mission particulière du CAC

Il s'agit d'une mission d'audit ponctuelle. La modernisation de la profession du CAC vise à enrichir ses prérogatives en lui confiant des missions particulières à l'occasion d'opérations spécifiques réalisées par l'entreprise. A savoir :

- L'intervention cas de modification du capital sociale : la suppression du droit préférentiel de souscription en cas d'augmentation du capital et l'appréciation

des causes et conditions de la réduction du capital (articles 697 et 712 du code de commerce) ;

- La révélation des faits délictueux dont il a eu connaissance au procureur de la république (article 830 du code de commerce) ;
- L'observation de la détention des actions de garantie de la gestion des membres du conseil de surveillance et le signal de toute violation (article 660 du code de commerce) ;
- L'attestation que l'actif net est au moins égal au capital social en cas de décision de transformation d'une SPA en une société d'une autre forme (article 715 du code de commerce) ;
- L'observation des modalités d'émission d'autres valeurs mobilières (article 715 bis 110 du code de commerce) ;
- Se prononcer sur les propositions de modification des formes et des méthodes d'évaluation des comptes sociaux (article 717 du code de commerce) ;
- La certification du bilan qui fait apparaître les bénéfices nets supérieurs au montant des acomptes (article 723 du code de commerce) ;
- La mention des acquisitions et des participations prise par la société au cours de l'exercice audité (article 732 du code de commerce).

2.4.3. Rôle du CAC

Afin de bien accomplir sa mission dans l'entreprise, le CAC joue trois rôles principales : contrôleur, informateur et conseiller.

2.4.3.1. Contrôleur

C'est le rôle principal du CAC car il est chargé du contrôle légal des comptes et il veille à vérifier la régularité, la sincérité et la conformité de la comptabilité aux normes en vigueur en détectant le maximum possible des irrégularités et des inexactitudes se trouvant dans les états financiers. Ce rôle est axé sur la détection d'éventuelles erreurs et fraudes.

2.4.3.2. Informateur

Le rapport rédigé par le CAC permet d'informer les organes de la direction et d'administration et l'assemblée générale des actionnaires ou associés sur les irrégularités qu'il aurait découvertes et les éventuelles modifications qui lui paraissent être apportées aux comptes. Comme il informe les organes de direction s'il découvre des faits pouvant remettre en cause la continuité de l'exploitation d'après son action de prévention sur la situation future de l'entreprise.

2.4.3.3. Conseiller

Le commissaire aux comptes intègre dans son rapport final des réserves quand il détecte des anomalies d'ordre comptable, juridique ou fiscal dans les comptes afin de les corriger et donne son avis sur le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires. Son rapport comporte aussi ses appréciations du système du contrôle interne qui vont servir aux dirigeants des idées à renforcer ses points forts et éliminer ses points faibles. Ce rôle est qualifié de protection car il permet de protéger les actionnaires, l'entité et ses diverses parties prenantes tout en gardant son caractère d'indépendance et d'objectivité.

2.5. Incompatibilités et interdictions

En vue de permettre l'exercice de la profession du CAC avec toute indépendance intellectuelle et morale, le commissaire aux comptes est soumis à des interdictions et des incompatibilités définies par le biais de la loi.

2.5.1. Incompatibilités

La profession du CAC est incompatible avec certaines professions et pratiques subordonnées ou commerciales qui empêchent son exercice.

Selon l'article 715 bis 6 du code de commerce, ne peuvent pas être commissaires aux comptes des sociétés par actions⁴:

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

Et selon l'article 64 de la loi 10-01, la profession du commissariat aux comptes est incompatible avec :

- Toute activité commerciale, notamment en la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales et professionnelles ;
- L'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou organisme ;
- Tout mandant parlementaire ;
- Tout mandat électif au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues.

Outre les cas d'incompatibilité et d'interdiction prévus notamment à l'article 715 bis 6 du code de commerce, les personnes physiques ou morales ayant reçu de la société ou de l'organisme, durant les trois dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties, ne peuvent être nommés commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme (article 66 de la loi 10-01).

⁴ Article 715 bis 6 du code de commerce

2.5.2. Interdictions

Toujours dans le but de permettre l'exercice de la profession du commissariat aux comptes en toute indépendance, l'article 65 de la loi 10-01 stipule qu'il est interdit au commissaire aux comptes d' :

- Assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- Accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ;
- Accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion ;
- Accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés ;
- Exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes ;
- Occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après la cessation de son mandat.

Selon l'article 67 de la loi 10-01, Il est interdit au commissaire aux comptes et au comptable agréé d'effectuer toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, directement ou indirectement, des intérêts.

Et il est interdit au commissaire aux comptes et au comptable agréé de démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction rentrant dans leurs attributions légales. Il leur est également interdit de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public (article 70 de la loi 10-01)⁵.

Ces incompatibilités et interdictions s'étendent aux membres des sociétés et de groupements de commissariat aux comptes qui exercent la profession.

2.6. Responsabilités, obligations et droits

Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats. Comme il bénéficie de certains droits à l'égard des entreprises.

2.6.1. Responsabilités du CAC

Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Alors, trois actions peuvent être engagées à l'égard d'un commissaire aux comptes à savoir : civile, pénale et disciplinaire.

2.6.1.1. Responsabilité civile du CAC

Selon l'article 715 bis 14 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du

⁵ Article 70 de la loi 10-01, journal officiel de la République algérienne n°42.

directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la République.

De manière générale, les fautes et les négligences retenues par le CAC sont :

- L'insuffisance de certain contrôle et de vérification ;
- L'insuffisance des rapports ou l'absence de certaines mentions ;
- Avoir manqué à son obligation de déclencher l'alerte ;
- Ne pas apporter la preuve de la faute ;
- Avoir subi un préjudice.

Cette responsabilité peut être sous forme contractuelle lorsque le préjudice est à l'égard de la société audité et ses actionnaires, ou bien sous forme délictueuse lorsque le préjudice est à l'égard des tiers.

2.6.1.2. Responsabilité pénale du CAC

Selon l'article 62 de la loi 10-01, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée pour tout manquement à une obligation légale.

L'article 71 de la loi 10-01 stipule que le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal.

Et l'article 73 de la même loi stipule que l'exercice illégal de la profession commissaire aux comptes rend son auteur passible d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 de DA. En cas de récidive, l'auteur est puni d'un emprisonnement de six (6) mois à une année et du double de l'amende

Même le code de commerce aborde le sujet de la responsabilité pénale du CAC dans l'article 829 comme suit : sera punie d'un emprisonnement de deux mois à six mois et d'une amende de 20.000 DA à 200.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui aura sciemment, accepté, exercé ou conservé les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales.

Et selon l'article 830 du code de commerce, sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement tout commissaire aux comptes qui aura, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé, au procureur de la République, les faits délictueux dont il aura eu connaissance.

2.6.1.3. Responsabilité disciplinaire du CAC

Selon l'article 63 de la loi 10-01, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après sa démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de sa fonction. Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité⁶:

- L'avertissement ;

⁶ Article 63 de la loi 10-01, journal officiel de la République algérienne n°42.

- Le blâme ;
- La suspension temporaire, pour une durée maximale de six mois ;
- La radiation du tableau.

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

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

2.6.2. Obligations du CAC

Le code de déontologie de la profession des commissaires aux comptes, définit les obligations de ces derniers comme suit :

2.6.2.1. Obligations générales du professionnel

Selon l'article 2 du code de déontologie de la profession des commissaires aux comptes, le membre de la chambre doit faire preuve de la plus grande discrétion et Indépendance dans l'exercice de ses missions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession :

- ✓ Compétences et diligences professionnelles ;
- ✓ Objectivité ;
- ✓ Intégrité ;
- ✓ Confidentialité ;
- ✓ Comportement professionnel.

2.6.2.2. Obligations légales du CAC

Selon l'article 9 du même code, le membre de la chambre ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment à :

- ✓ La procédure d'alerte ;
- ✓ La révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
- ✓ La déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
- ✓ L'émission de son opinion sur les comptes.

2.6.2.3. Obligations du CAC dans ses rapports avec la CNCC et le CNC

Selon l'article 13 du présent code, le membre de la chambre doit, dans le délai de quinze jours, informer, par lettre recommandée avec accusé de réception, le conseil national de la comptabilité de tout nouveau mandat qu'il a obtenu et tout évènement important survenant dans sa vie professionnelle et notamment :

- ✓ Des poursuites administratives ou judiciaires ;
- ✓ Des litiges l'opposant à ses confrères ou ses clients ;
- ✓ Des dossiers transmis à la commission de discipline et d'arbitrage ;
- ✓ De la suspension volontaire de ses activités en fournissant la preuve de la clôture de ses dossiers ou, le cas échéant, des dispositions prises avec ses clients ;
- ✓ De la cessation définitive de ses activités ;
- ✓ Du changement du domicile professionnel.

2.6.2.4. Obligations du CAC dans ses rapports avec ses pairs

Selon l'article 14 de ce code, le membre de la chambre sollicité par un client en vue du remplacement d'un confrère démissionnaire, ne doit accepter la mission qui lui est proposée qu'à la condition de :

- ✓ S'être assuré que le client a reçu la démission,
- ✓ S'être assuré que cette démission n'est pas motivée par le désir de se soustraire à ses obligations ou à l'application de la loi ou de la réglementation en vigueur ;
- ✓ Avoir informé son confrère par tout moyen justifié de la sollicitation dont il est l'objet.

En outre, il doit s'abstenir de toute critique à l'égard de son prédécesseur et s'assurer que celui-ci a perçu les honoraires qui lui étaient dus, ou, en cas de litige prendre avis du conseil national de la comptabilité.

Et selon l'article 15, le comportement des confrères entre eux doit traduire un esprit de confraternité, de solidarité et d'honnêteté.

Les membres de la chambre se doivent assistance et courtoisie réciproques. Ils doivent s'abstenir de tout propos malveillant et, d'une manière générale, de toute action susceptible de nuire à un confrère ou à la profession.

2.6.2.5. Obligations relatives à l'encadrement des stagiaires

Selon l'article 18 du code de déontologie, les membres de la chambre sont tenus de prendre en charge les commissaires aux comptes stagiaires qui leur sont affectés par la commission de formation du conseil national de la comptabilité, d'assurer leur encadrement et leur formation professionnelle et de leur allouer une rémunération conformément à la réglementation en vigueur.

2.6.3. Droits du CAC

Les droits des CAC figurent dans la loi 10-01 ainsi que par le code de commerce et le code de déontologie de la profession des CAC, ces droits se résument à tout ce qui lui donne accès à la possibilité de mener un audit de qualité à ses mandataires tels que : le droit d'être convoqué et de prendre la parole à toute assemblée d'actionnaires ou d'associés, le droit d'investigation auprès de la société et de ses parties prenantes, le droit de convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence, le droit de se faire assister par un autre expert dans l'accomplissement de sa mission et enfin le droit aux honoraires qui sont en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de l'entité.

Tableau 2: Barème des honoraires du CAC⁷

Montant total brut du bilan annuel (investissement non réévalués et des produits d'exploitation)	Nombre normal d'heure de travail	Honoraires en DA
Jusqu'à moins de 50 millions de DA	80 à moins de 160	40 à moins de 80
De 50 millions à moins de 100 millions de DA	160 à moins de 240	80 à moins de 120
De 100 millions à moins de 200 millions de DA	240 à moins de 340	120 à moins de 170
De 200 millions à moins de 400 millions de DA	340 à moins de 460	170 à moins de 230
De 400 millions à moins de 800 millions de DA	460 à moins de 600	230 à moins de 300
De 800 millions à moins de 1.600 millions de DA	600 à moins de 760	300 à moins de 380
De 1.600 millions à moins de 3.200 millions de DA	760 à moins de 1.030	380 à moins de 515
De 3.200 millions à moins de 6.400 millions de DA	1.030 à moins de 1.400	515 à moins de 700
De 6.400 millions à moins de 12.800 millions de DA	1.400 à moins de 1.800	700 à moins de 900
De 12.800 millions à moins de 25.600 millions DA	1.800 à moins de 2.400	900 à moins de 1.200
Au-delà de 25.600 millions de DA, à ajouter à 2.400 heures 2%, soit 48 heures pour chaque tranche supplémentaire de 5.000 millions de DA jusqu'à un maximum de 4.500 heures	Maximum 4.500 heures	Maximum 2.250

Source : Article n°2 de l'arrêté du 06 décembre 2006.

La profession du commissariat aux comptes est régie par la loi qui définit les conditions, les incompatibilités, les interdictions, les responsabilités, les obligations ainsi que les droits des commissaires aux comptes afin de bien encadrer leurs missions et d'assurer le degré d'indépendance et d'objectivité qui aboutira à une mission d'audit de qualité.

⁷ Article 2 de l'arrêté du 06 décembre 2006 relatif au barème des honoraires du commissaire aux comptes, journal officiel de la République algérienne n°4

Section 3 : La certification des comptes

A la fin de la mission d'audit légal, le CAC exprime son opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers de l'entreprise auditée sous forme de certification des comptes. Dans cette section, nous allons aborder l'utilité, les différentes formes et les entités assujetties à la certification des comptes annuels.

3.1. Définition de la certification des comptes

La certification des comptes est une opinion motivée avec laquelle le commissaire aux comptes atteste en tant que professionnel qualifié et après s'être conformé aux diligences fixées par la profession, a acquis la conviction que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des résultats, de la situation financière et du patrimoine de l'entité sous forme d'un rapport afin de renforcer la confiance entre les dirigeants et les associés ou actionnaires de l'entreprise, ainsi qu'avec tous les tiers qui ont des relations avec l'entité auditée.

3.2. Utilité de la certification des comptes

La certification des comptes vise à assurer la qualité des documents comptables et le respect de la réglementation en vigueur pour garantir leur fiabilité aux utilisateurs des informations comptables afin de renforcer la confiance entre eux.

3.2.1. *Moyen de contrôle de la qualité comptable*

Le rôle principal de la certification des comptes est bien de s'assurer de la qualité des informations comptables et financières de l'organisation notamment en terme de fiabilité, de sincérité et de conformité. Puisqu'elle repose sur un examen minutieux et indépendant des états financiers par un professionnel compétent, alors ce processus permet de détecter toute éventuelle anomalie ou potentielle fraude qui pourrait exister dans les comptes, garantissant ainsi la précision et la fiabilité des informations présentées dans les états financiers. En veillant à la conformité aux normes et aux réglementations en vigueur, la certification des comptes assure une présentation transparente et intègre de toutes les opérations effectuées par l'entité.

3.2.2. *Moyen de diffusion de l'information*

La certification des comptes joue un rôle essentiel en tant que mécanisme de diffusion de l'information, le rapport du commissaire aux comptes agit comme un document de référence offrant une source crédible et transparente sur la situation de l'entreprise. Pour les actionnaires, la certification des comptes garantit des informations financières avec lesquelles ils évaluent la valeur et la performance de l'entité, ce qui est essentiel pour prendre des décisions d'investissement en toute confiance. Les dirigeants, quant à eux, ils peuvent se servir du rapport du CAC sur le contrôle interne et les insuffisances de nature à compromettre la continuité de l'exploitation dans le but prendre des décisions stratégiques. Elle consiste aussi en une assurance de la crédibilité des informations communiquées pour les administrations fiscales, les institutions financières et pour toutes les parties prenantes qui sont intéressées par l'entité.

3.2.3. *Moyen de management*

La certification des comptes permet aux managers d'obtenir une évaluation indépendante et impartiale de la santé financière de l'entreprise surtout en détectant les différents types de risque, les points forts et les points faibles du contrôle interne. Comme ils peuvent utiliser les réserves émises dans le rapport du CAC comme une référence pour élaborer

des plans d'action et prendre des décisions stratégiques qui permettent de gérer les risques et d'améliorer les domaines critiques afin de contribuer à une gestion efficace de l'entreprise.

3.2.4. *Moyen de gouvernance*

La certification des comptes renforce la gouvernance d'entreprise en fournissant une vérification indépendante et impartiale des informations financières, ce qui aide à assurer que les dirigeants et les administrateurs agissent de manière responsable, transparente et éthique dans la gestion financière de l'organisation. Ce qui renforce la confiance entre toutes les parties prenantes puisque les dirigeants ne peuvent pas avoir un comportement opportuniste et ils seront sensibilisés à travailler d'une sorte à maximiser les valeurs actionnariale et partenariales.

3.2.5. *Moyen de collaboration*

La certification des comptes implique que les états financiers soient examinés de manière indépendante, cela nécessite que les informations financières présentées soient les mêmes pour toutes les parties prenantes. Alors, ces dernières travaillent en collaboration pour avoir une base de données commune de compréhension et de communication avec l'entité afin d'offrir une information uniforme pour le CAC en cas de besoin et d'éviter toute interprétation divergente entre les parties prenantes car cela influence l'opinion du CAC sur les comptes.

3.3. Les entités assujetties à la certification des comptes

Le législateur algérien définit les critères et les seuils qui mettent les entités dans l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes pour certifier leurs états financiers, les entités concernées par la certification des comptes sont les suivantes :

- a) Les sociétés à responsabilité limitée, les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée et les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 10 millions de dinars⁸;
- b) Les partis politiques⁹;
- c) Les entreprises publiques économiques¹⁰;
- d) Les établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherche et de développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publiques non autonomes¹¹;
- e) Toutes les sociétés par actions¹²;
- f) Société en commandite par actions¹³;
- g) Toutes les sociétés commerciales qui exercent les activités d'importation de matières premières, produits et marchandises destinés à la revente en l'état¹⁴.
- h) Groupement¹⁵;
- i) Associations religieuses, sportives, estudiantines, les fondations et les amicales¹⁶;
- j) Les banques en Algérie¹⁷.

⁸ Article 66 de la loi n° 10-13 du 29 décembre 2010 portant loi de finance pour 2011.

⁹ Article 60 de la loi n° 10-04 du 12 janvier 2012 relative aux partis politique.

¹⁰ Article 2 du code des marchés publics.

¹¹ Article 1 du décret exécutif n° 96-431 du 30 novembre 1996.

¹² Article 715 bis 4- (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993) du code de commerce.

¹³ Article 715 ter 3. (Décret législatif n° 93- 08 du 25 avril 1993) du code de commerce.

¹⁴ Article 2 Décret exécutif n° 18-51 du 30 janvier 2018.

¹⁵ Article 41 Décret exécutif n° 95-438 du 23 décembre 1995 portant application des dispositions du code de commerce relatives aux sociétés par actions et aux groupements.

¹⁶ Article 38 de la loi n° 10-06 du 12 janvier 2012 relatives aux associations.

¹⁷ Article 111 de la loi n°23-09 du 21 juin 2023 portant loi monétaire et bancaire.

3.4. Outils et procédures de certification

Lors de l'exercice de sa mission, le CAC fait recours aux différents outils et techniques d'audit qui lui permettent de collecter le maximum d'information possible sur le degré de fiabilité et de sincérité des comptes de l'entreprise auditée.

3.4.1. Outils de certification

Une fois l'étendue de la mission est définie, le commissaire aux comptes devra choisir par son jugement professionnel les outils les plus adéquats à chaque phase et pour chaque objectif.

3.4.1.1. Les outils de collecte d'informations

Ces outils permettent à l'auditeur de collecter lui-même des informations dont il a besoin.

- a) Les entretiens : c'est un outil essentiel pour l'auditeur car il permet d'obtenir des informations qualitatives, des témoignages, des explications et des clarifications sur divers sujets jugés utiles par le CAC. La réussite des interviews d'audit dépend de la qualité de la préparation (choisir les bonnes questions et les personnes les mieux placées), la communication efficace avec les personnes interrogées et surtout ne pas la critiquer et la capacité de poser des questions pertinentes de manière intelligente qui permet d'arracher l'information avec gentillesse.
- b) Les questionnaires : cet outil est précieux car il permet à l'auditeur d'obtenir beaucoup d'informations essentielles vu que c'est un outil quantitatif qui doit être adapté à l'entreprise, il contient soit des questions ouvertes lorsqu'il s'agit des explications ou fermées quand il s'agit de la validation d'une information donnée. Ce même questionnaire peut être utilisé en tant que guide d'entretien. Il existe différents types de questionnaires, à savoir : le questionnaire d'audit appelé aussi checklist d'audit, le questionnaire de contrôle interne et le questionnaire libre.
- c) Les feuilles de révélation et d'analyse des problèmes : c'est un outil indispensable dans toute mission d'audit, il s'agit d'un document normalisé rempli et signé par l'auditeur à chaque fois qu'il détecte des anomalies ou des problèmes lors de l'exercice de sa mission sur le terrain. Il permet de synthétiser le problème rencontré, les causes, les conséquences et les recommandations.

3.4.1.2. Les outils descriptifs

Ces outils consistent en des moyens qui sont utilisés pour décrire visuellement et structurer les différents aspects d'une organisation afin de fournir une vue d'ensemble claire de la structure, des rôles, des processus et des responsabilités au sein de l'entité auditée.

- a) L'organigramme : selon le dictionnaire Larousse, un organigramme est un graphique de la structure d'une organisation complexe (entreprise, groupement, ... etc.), représentant à la fois les divers éléments du groupe et leurs rapports respectifs. Il permet donc de décrire les responsabilités respectives des membres du personnel et leur autorité formelle, sachant qu'une personne peut exécuter dans la réalité des tâches qui ne font pas partie de ses responsabilités formelles indiquées dans l'organigramme.
- b) Le narratif : c'est un document établi par l'équipe d'audit dans lequel elle explique en détails comment se déroule les procédures et les transactions au sein de l'entreprise auditée. Cet outil est pertinent lorsqu'il est logique et bien structuré.

- c) Le diagramme de circulation des documents (la flow-chart) : c'est un document qui permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, il indique d'où ils viennent et où ils vont c'est-à-dire leur origine et leur destination afin de donner une vision complète sur le cheminement des informations et de leurs supports. Il est facile à lire et à comprendre.
- d) La grille de séparation des tâches : Cet outil sert à compléter les autres outils descriptifs car il permet de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure par les différents intervenants, et de vérifier si les tâches d'exécution sont réellement séparées des tâches de contrôle.

3.4.2. Les procédures d'audit de certification

Dans la phase de contrôle des comptes, le CAC utilise pour chacun des comptes la technique qui lui convient pour rechercher les preuves et les éléments probants qui lui permettent de valider les assertion d'audit pour chaque compte.

Selon la **NAA 500**, l'auditeur collecte des éléments probants pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles il fonde son opinion en mettant en œuvre :

- Des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
 - Des tests de procédures pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles en matière de prévention, ou de détection et de correction des anomalies significatives au niveau des assertions,
 - Des contrôles de substance pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Ces contrôles de substance comprennent des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance.
- a) Les procédures analytiques : selon **la norme algérienne d'audit 520** les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues de ou non des comptes. Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues. Cette technique mise en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement comme procédure d'évaluation des risques permet d'identifier les opérations ou évènements inhabituels afin de définir les diligences requises et les modalités d'application concernant le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques.
 - b) L'utilisation des travaux des auditeurs internes : selon **la norme algérienne d'audit 610**, l'auditeur externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externes en estimant que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission, sans que des membres individuelles de l'audit interne fournissent une assistance directe à l'auditeur externe dans la réalisation de procédures d'audit. Quel que soit le degré d'autonomie et d'objectivité de la fonction d'audit interne, celle-ci n'est pas indépendante de l'entité tel qu'il est requis de l'auditeur externe pour exprimer une opinion sur les états financiers. Alors, l'auditeur externe assume l'entière responsabilité

de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.

- c) L'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur : selon la **NAA 520**, l'auditeur fait appel à un expert de son choix pour la réalisation des contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autres que la comptabilité et l'audit, à condition que cet expert désigné soit une personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux d'un expert qu'il a désigné.
- d) Les déclarations écrites : selon la **NAA 580**, les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants et appropriés concernant chacun des questions qu'elles traitent. De plus, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueillie concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques.
- e) Les confirmations externes : selon la **NAA 505**, la confirmation externe est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Une demande de confirmation expresse (confirmation positive) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande où en fournissant l'information demandée. Une demande de confirmation tacite (confirmation négative) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande.
- f) Les sondages d'audit : la **NAA 530**, traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non-statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et de vérification de détails, et de l'évaluation des résultats du sondage. Le sondage qui est réalisé sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit permet à l'auditeur de disposer d'une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'un échantillon sur l'ensemble de la population dont il est issu. L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau acceptable et faible et doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit.
- g) L'inspection des enregistrements ou des documents : selon la **NAA 500**, l'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle sur leur production. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier les habilitations.

- h) L'inspection des actifs corporels : d'après la même norme précédente, l'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs qui permet de fournir des éléments probants fiables quant à leur existence mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à leur valorisation. L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'articles en inventaire pris individuellement.
- i) L'observation physique : l'observation physique, telle que décrite dans la norme **NAA 5018**, consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks, effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des opérations de contrôles en sont des exemples.
- j) Le contrôle arithmétique : Aussi, la **NAA 500** indique que le contrôle arithmétique consiste à contrôler, par tous moyens, l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables.
- k) La réexécution : la même norme définit la réexécution comme étant l'exécution par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à l'origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur.

3.5. Les degrés de certification des comptes

L'objectif de toute la démarche et des procédures d'audit est de se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis, et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci. Le commissaire aux comptes exprime son opinion tout dépend des anomalies détecté sous forme d' :

3.5.1. Une certification sans réserves

Une opinion favorable s'exprime par la certification des états financiers, par le commissaire aux comptes, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice. Les informations contenues dans l'annexe aux états financiers sont en concordance avec les états financiers établis, qu'elle explicite. Cette opinion peut être assortie d'observations ou de remarques de caractère neutre, destinées à éclairer le lecteur des comptes annuels.

3.5.2. Une certification avec réserves

Une opinion avec réserve(s), s'exprime par la certification avec réserves, par le commissaire aux comptes, des états financiers, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, sous réserve(s), dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice. Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves exprimées en les quantifiant lorsque cela est possible pour ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité.

3.5.2. Un refus de certification

Une opinion défavorable s'exprime par le refus de certification dûment motivé, par le commissaire aux comptes, des états financiers et qu'ils n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables en vigueur. Le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité. Généralement, cela s'explique par les deux cas suivants :

- Lorsque l'auditeur conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.
- Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalie significatives.

Le rapport général d'expression d'opinion comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un ou plusieurs points concernant les comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée. Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'évènements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit formuler les observations nécessaires¹⁸.

3.6. Le rapport de certification

Selon la **NAA 700**, le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit 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 ont été audités ;
 - Les états financiers ayant fait l'objet de l'audit ;
 - Le résumé des principales méthodes comptables utilisées par l'entité auditée et d'autres informations explicatives ;
 - Ainsi que la date de clôture ou la période couverte par chacun des états financiers audités ;
- La description de la responsabilité des dirigeants sociaux ;
- La description de la responsabilité de l'auditeur ;
- La description d'un audit en indiquant qu' :
 - 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 son évaluation des risques relève du jugement de l'auditeur ;
- Date du rapport de l'auditeur ;

¹⁸ Journal officiel de la République algérienne n° 24 du 30 Avril 2014, Chapitre 1, Section 1.

- Adresse de l'auditeur ;
- Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers.

3.6.1. Exemple de rapport de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable :

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT [Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société X, comprenant les états suivants au [date de clôture ou la période couverte] : le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe.

Responsabilité des dirigeants sociaux relative aux états financiers

Les dirigeants sociaux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Comptables Financières, ainsi que du contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Algériennes d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable sur les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de 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 que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et de conformité

A notre avis, les états financiers de la société X pour l'exercice clos le 31 décembre 20xx, sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société X au 31 décembre 20xx, ainsi que (de)

sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au Système Comptable Financier.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[L'identification et signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]¹⁹

La certification des comptes consiste en une opinion motivée émise par le commissaire aux comptes sur les comptes d'une organisation assujettie au contrôle légal après avoir mis en œuvre les procédures d'audit nécessaires afin d'aboutir à la certification avec ou sans réserves ou refus de certification si les anomalies sont significatives et affectent le résultat et la situation financière de l'entité auditée.

¹⁹ Décision n° 150 du 11 octobre 2016 portant les normes algériennes d'audit.

Conclusion

L'audit légal est un examen méthodique pratiqué par un professionnel indépendant qui respecte les normes d'audit appelé commissaire aux comptes, en vue de donner une assurance raisonnable élevée mais pas absolue aux utilisateurs de l'information financière sur la régularité, la sincérité et le reflet de l'image fidèle des informations présentées dans les états financiers d'une entité en se basant sur une démarche de quatre phases : prise de connaissance de l'entité et planification de la mission, appréciation du contrôle interne, contrôle des comptes et la rédaction du rapport qui permet de valider les assertions d'audit et enfin de fonder son opinion.

La profession du commissariat aux comptes est une profession libérale très réglementée, que la loi définit même les conditions et les modalités d'accès qui demandent une certaine compétence en la matière, le respect du secret professionnel, l'indépendance et la qualité de travail. En pratiquant cette profession, il faut toujours se référer à la réglementation, les lois et les normes en vigueur afin de s'assurer de l'inexistence des incompatibilités et des interdictions et de se rendre compte de ses obligations, ses responsabilités et surtout ses droits en tant que commissaire aux comptes envers l'entité auditée durant tout son mandat de 3 ans quel que soit sa mission générale ou particulière.

La certification des comptes est une opinion motivée émise par un commissaire aux comptes qui permet de renforcer la confiance avec les parties prenantes. Généralement, les sociétés qui sont soumises à la certification des comptes sont celles qui réalisent un chiffre d'affaire supérieur à 10 000 000 de DA ou celles qui possèdent des biens de l'Etat. Après avoir mis en œuvre toutes les procédures nécessaires, le commissaire aux comptes peut émettre une certification sans réserves si les comptes ne comportent pas d'anomalies, avec réserves si les comptes comportent des anomalies qui n'affectent pas le résultat et qui peuvent être corrigés ou un refus de certification si les anomalies sont significatives et affectent le résultat et la situation du patrimoine de l'entité auditée.

*CHAPITRE II : REFUS DE
CERTIFICATION DES
COMPTES*

Chapitre II : Refus de certification des comptes

Introduction

Le commissaire aux comptes mis en œuvre les diligences minimales nécessaires et travaille de façon à réduire au maximum le risque d'audit afin de formuler son opinion sur les états financiers de l'entité auditée. Alors, Compte tenu de l'importance des éléments probants recueillis, le CAC décide soit de certifier sans ou avec réserves, soit de refuser carrément de certifier les comptes s'il trouve que ceux-ci comportent des anomalies significatives qui affectent le résultat et faussent la situation du patrimoine de l'organisation, cette situation demeure en la principale cause du refus de certification mais sûrement pas la seule.

Encore, le commissaire aux comptes peut être confronté à des situations où il ne peut pas mettre en œuvre les diligences et les procédures nécessaires pour obtenir une assurance raisonnable quant à la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers, dans ce cas il refuse de certifier pour limitation. Comme il peut refuser de certifier les comptes pour incertitudes s'il estime que celles-ci sont matérielles et elles influencent leurs utilisateurs. Le refus de certification des comptes peut avoir des conséquences négatives pour l'entreprise car cela entraîne une perte de confiance de la part des parties prenantes et parfois même des implications légales.

Dans ce présent chapitre, nous allons explorer le sujet du refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes en expliquant en général les cas du refus de certification puis en détaillant les trois principales causes : désaccord, limitation et incertitudes. Et enfin, en citant les différentes conséquences que peut en avoir le refus de certification pour l'entreprise sur tous les plans.

Section 1 : Le refus de certification des comptes

Le refus de certification signifie plus exactement que les états financiers de l'entité auditée ont perdu le caractère opposable en raison des anomalies significatives détectées dans les comptes et qui ne sont pas corrigées. Dans cette section nous allons expliquer en général les cas de refus de certification.

1.1. Définition du refus de certification des comptes

Le refus de certification des comptes est une décision prise à la fin du processus d'audit comptable et financier par un commissaire aux comptes au moment où il a examiné en détail les comptes de l'entreprise auditée et les informations qui y sont présentées, indiquant que les états financiers d'une entreprise ne sont pas approuvés en raison de préoccupations liées à leur exactitude, leur conformité aux normes comptables et leur sincérité. Cela signifie que le commissaire aux comptes ne peut pas attester de la fiabilité des informations comptables et financières publiées par l'entité auditée à cause des anomalies significatives détectées.

1.2. La procédure du refus de certification des comptes

La **ISA 450** stipule qu'au cours de sa mission, l'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes. Puis, il les communique en temps utile à la direction de l'entité, au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autre que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :

- La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ;
- Le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme **ISA 320**.

Le commissaire aux comptes demande à la direction de les corriger. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que le CAC lui a communiquées, celui-ci prend connaissance des motifs avancés par la direction pour ne pas les corriger et prend en compte ces motifs quand il évalue si les comptes pris dans leur ensemble, comportent ou non des anomalies significatives.

Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la norme **ISA 320** afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité de signification. Le CAC doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :

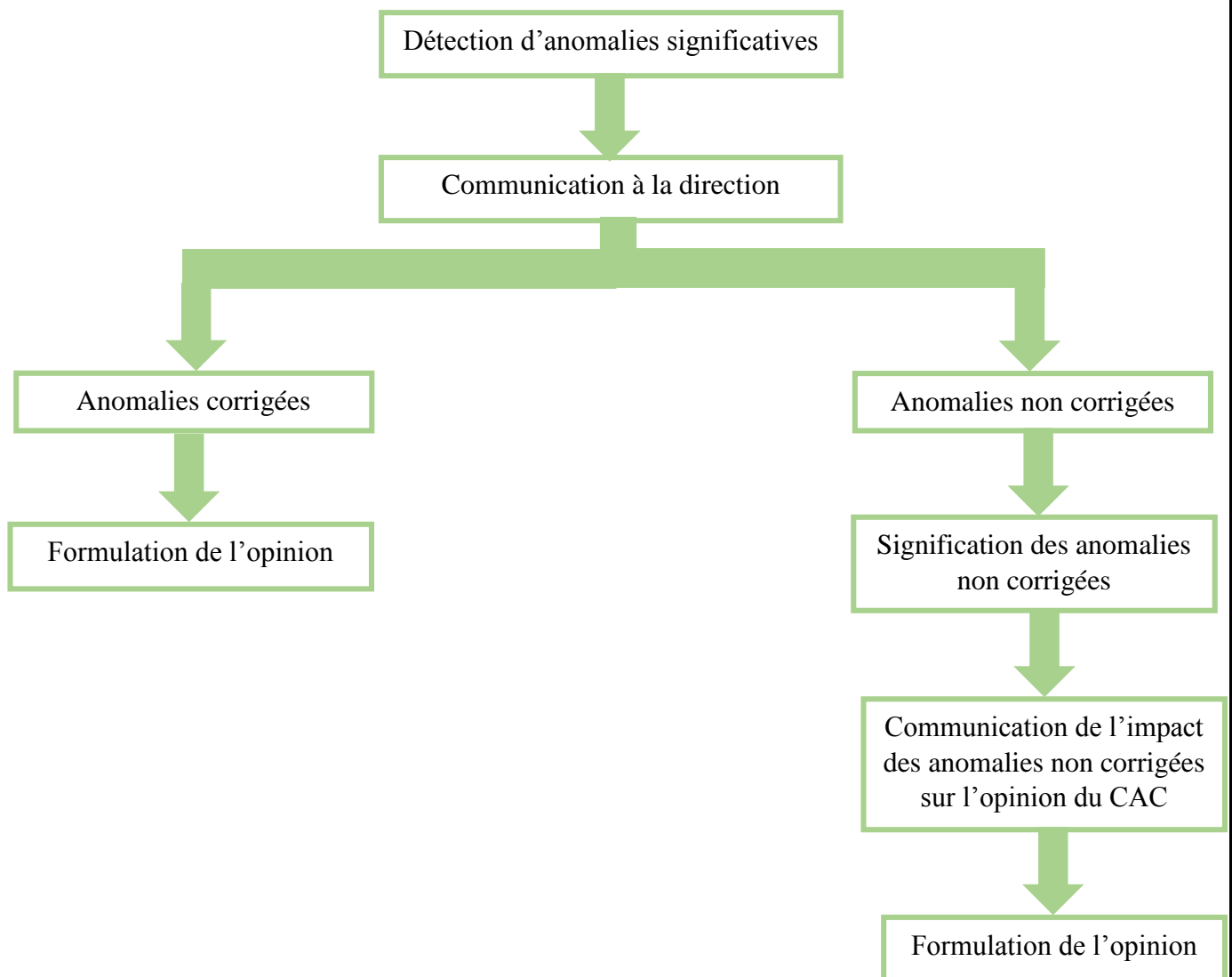
- L'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ;
- L'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Le commissaire aux comptes doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies, prises individuellement ou cumulées, peuvent avoir sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies non corrigées significatives. L'auditeur doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient.

L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. Si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé demeurent significatives, le commissaire aux comptes exprime sur cette base, son opinion sous forme d'un refus de certification des comptes pour désaccord.²⁰

Cette procédure peut être schématisée comme suit :

Figure 3 : Procédure du refus de certification des comptes.



Source : conçu par nous-mêmes d'après la norme ISA 450.

²⁰ ISA 450, Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit.

1.3. Notion d'anomalie

Pour les besoins des normes ISA, on entend par une anomalie : l'écart entre le montant enregistré, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Les anomalies peuvent résulter :

- D'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- De l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels comptables, le cas échéant ;
- D'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission de faits, ou d'une interprétation manifestement erronée de ces faits ;
- De jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou du choix et de l'application de méthodes comptables qu'il considère comme inappropriées ;
- D'un classement, d'un regroupement ou d'une ventilation inappropriés des informations ;
- Dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, de l'omission d'une information à fournir nécessaire pour que les états financiers soient présentés sincèrement, au-delà de celles expressément exigées par le référentiel.

Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent conduire le commissaire aux comptes à les considérer, prises individuellement ou avec d'autres anomalies relevées au cours de l'audit, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation de l'auditeur incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :

- Remet en cause la conformité aux exigences réglementaires ;
- Remet en cause l'application des clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles ;
- Est liée au choix d'une méthode comptable inadéquate ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période en cours, mais qui est susceptible d'en avoir une sur les états financiers de périodes futures ;
- Masque un changement dans les résultats ou dans d'autres tendances, particulièrement dans le contexte des conditions économiques générales ou du secteur d'activité ;
- A une incidence sur les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ;
- A une incidence sur l'information sectorielle présentée dans les états financiers (par exemple l'importance d'un élément pour un secteur ou une autre partie de

l'activité de l'entité dont le rôle important dans les activités ou dans la rentabilité de l'entité a été constaté) ;

- Entraîne une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple en permettant de satisfaire aux conditions attachées au versement de bonus ou d'autres incitations ;
- Est importante au regard de la connaissance de l'auditeur de communications antérieures aux utilisateurs des états financiers, par exemple celles portant sur des prévisions de résultats ;
- Concerne des éléments impliquant des tiers spécifiques (par exemple si des tiers qui sont partie prenante à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;
- Correspond à une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ;
- A une incidence sur les autres informations à inclure dans le rapport annuel de l'entité.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative²¹.

1.4. Les cas du refus de certifications

Le commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes d'une entreprise s'il se trouve dans l'un des cas suivants :

1.4.1. *Comptabilité irrégulièrement tenue*

La comptabilité est considérée comme irrégulièrement tenue lorsque les règles et principes édictés par le code de commerce et le SCF ne sont pas respectés. La comptabilité peut de ce fait présenter plusieurs situations ; incomplète, non appuyée de pièces justificatives ou non-conforme.

1.4.1.1. Comptabilité incomplète

La présentation d'une comptabilité incomplète constitue sans aucun doute une irrégularité que le commissaire aux comptes est tenu de mentionner dans son rapport. Néanmoins, cette irrégularité ne prive pas forcément la comptabilité de son caractère probant. Le CAC est appelé, suite à cette constatation, à analyser l'impact des documents manquants sur le cours de son contrôle. Dans le cas où le document manquant constitue le seul moyen de contrôle essentiel, la décision de refus sera prise à bon droit dès lors que la comptabilité présentée ne permet pas de la vérifier. À défaut de cette motivation, l'auditeur n'est pas en droit d'écarter la comptabilité. L'adoption d'un tel raisonnement amène nécessairement à distinguer deux cas :

²¹ ISA 450, Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit.

A. **L'absence de livres obligatoires** : l'absence de tous les livres centralisant les résultats des opérations enregistrées sur des documents de base fait obstacle au contrôle de concordance entre les montants enregistrés au jour le jour et ceux portés sur le journal général, le grand livre et le livre d'inventaire. Le commissaire aux comptes, dans son action de contrôle, ne doit pas être à la recherche d'un refus systématique ; au contraire, il doit vérifier à travers la comptabilité présentée le degré de sincérité des états financiers présentés par l'entreprise auditée. Le refus de certification ne peut être envisagé que lorsque la comptabilité n'offre plus la possibilité d'effectuer le contrôle du fait d'anomalies constatant la rupture du chemin de révision comptable.

➤ **Exemple 1 :**

- absence de livre d'inventaire et de grand livre ;
- absence de livre d'inventaire et de livre-journal.

Toutefois, si le défaut de présentation d'un registre obligatoire n'exclut pas toute possibilité de contrôle, cette anomalie ne peut constituer un motif valable du refus de certification.

➤ **Exemple 2 :**

- L'absence du livre d'inventaire en présence de détail des stocks.
- L'absence de livres auxiliaires
- L'absence de plusieurs journaux auxiliaires ôte à la comptabilité sa valeur probante dès lors qu'elle ne garantit pas que l'entité auditée ait procédé à un enregistrement rigoureux et régulier de ses opérations
- L'absence des journaux d'achats, de caisse et de banque.

Cependant, l'absence d'un seul journal en présence d'autres moyens de contrôle (pièces justificatives) ne peut constituer à elle seule un cas valable pour refuser la certification des comptes.

1.4.1.2. Documents comptables non-conforme aux prescriptions de l'article 11 du code de commerce

l'article 11 du code de commerce requiert que les livres obligatoires doivent être cotés et paraphés par un juge de la section commerciale du Tribunal et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte ni transport marge²². Cependant, l'inobservation de la formalité de la cote et du paraphe, bien qu'obligatoire, ne constitue pas à elle seule un cas valable pour le refus de certification. Elle demeure certainement une irrégularité, laquelle nécessite une adjonction avec d'autres irrégularités pour pouvoir attester du caractère non sincère de l'information produite. Quant aux documents obligatoires comportant des blancs, ratures et surcharges, cette anomalie ne peut leur ôter leur caractère probant que si leur importance et leur fréquence rend le contrôle des écritures impossible.

1.4.1.3. Comptabilité non appuyée de pièces justificatives

En principe, l'absence de pièces justificatives des frais généraux ne permet pas à elle seule de rejeter la comptabilité. Elle a pour conséquence uniquement de mettre l'entreprise à vérifier dans l'impossibilité de déduire la charge correspondante. En revanche, l'absence des pièces justificatives des achats ou des ventes est de nature à entraîner à juste titre un rejet de comptabilité dès lors qu'elle rend le contrôle de cohérence inopérable. Cependant, la présentation des pièces justifiant les achats et les ventes n'exclut pas toute possibilité de rejet.

²² Article n°11 du code de commerce.

Le vérificateur doit s'assurer que les pièces en question retracent toutes les informations nécessaires pour effectuer son contrôle à savoir :

- La date ;
- La nature de l'opération ;
- Les tiers intervenants ;
- La quotité de l'opération (quantités et valeurs).

Dans le cas où ces informations ne sont pas reproduites sur les factures présentées, le commissaire aux comptes ne peut pas faire son contrôle de cohérence à partir de cette comptabilité et se trouve dans l'obligation de refuser de certifier et d'adopter une méthode de reconstitution pour s'assurer du degré de sincérité des états financiers.

1.4.2. Comptabilité non sincère

Le caractère non sincère de la comptabilité résulte, pour l'essentiel, des erreurs, omissions, ou inexactitudes qu'elle peut renfermer. Cependant, pour que ces irrégularités puissent ôter à la comptabilité son caractère probant, elles doivent être suffisamment graves et répétées. Il n'existe pas une règle pratique qui permettrait d'identifier systématiquement l'ensemble des irrégularités susceptibles d'entraîner un refus de certifications et ce en raison de leur diversité et leur importance en rapport avec les caractéristiques propres à chaque affaire vérifiée. Le refus de certification nécessite généralement l'existence d'un faisceau d'irrégularités qui, prises isolément, peuvent ne pas présenter un caractère grave et répétitif suffisants.

Des exemples susceptibles d'orienter le CAC dans sa décision sont présentés ci-dessous :

1.4.2.1. Comptabilité comportant des omissions (erreurs de non exhaustivité)

Une comptabilité comportant des omissions signifie que certaines transactions, opérations financières ou éléments comptables n'ont pas été enregistrés tels que :

- L'omission de recettes, décelée suite à l'exploitation d'un jugement rendu définitif faisant référence à des ventes non comptabilisées et sans délivrance de factures ou de découverte d'une comptabilité occulte.
- L'omission des achats, laquelle est de nature à fausser non seulement le niveau des consommations et de la marge brute mais également la trésorerie de l'entreprise vérifiée dès lors que les sommes ayant servis pour le règlement de ces achats ne figurent pas dans la comptabilité²³.

1.4.2.2. Comptabilité comportant des inexactitudes

Une comptabilité comportant des inexactitudes signifie que les enregistrements comptables d'une entreprise contiennent des erreurs ou des informations incorrectes, à savoir :

- **Des erreurs arithmétiques** : cela arrive soit quand il y a une interversion de chiffres lors de l'enregistrement d'un montant ou se tromper quand on fait l'addition, soit quand il y a des erreurs provenant du report qui sont souvent faites lors de l'inscription d'un chiffre ou d'une opération qu'on prend d'un document à un autre, elles sont dues à l'oubli du report d'une opération ou l'interversion entre le débit et le crédit lors du report.

²³ Circulaire n° 346/14 du 18 février 2014, rejet de comptabilité.

- **Les erreurs d'imputation** : ce sont des erreurs qui proviennent de l'imputation d'une opération dans un compte au lieu du compte concerné. C'est une interversion entre les comptes, soit entre les comptes du bilan, soit entre les comptes du CR ou bien entre les comptes du bilan et du CR.
- **Les erreurs de double enregistrement** : c'est l'enregistrement de la même opération doublement (2 fois et plus), cette erreur est considérée comme grave car elle est interprétée comme étant une source de vol ou de détournement de fonds²⁴.

Lorsque de telles anomalies sont relevées lors d'une vérification, lesquelles ne peuvent être directement rectifiées, le commissaire aux comptes ne pourra pas réviser l'ensemble des écritures pour rechercher l'origine de la discordance et conclura en conséquence que la comptabilité vérifiée n'offre pas un chemin de contrôle cohérent susceptible de permettre le contrôle des états financiers.

1.4.2.3. Comptabilité comportant des erreurs comptables

L'inobservation des modalités d'application des règles comptables, dans le cas où elles ne sont pas directement rectifiables, est de nature à rendre le contrôle de cohérence que veut mener le vérificateur impossible.

À titre d'exemple :

- Le défaut d'observation du principe de la partie double ;
- Le défaut d'observation du principe de séparation des exercices ;
- Le défaut d'observation du principe de permanence des méthodes.

Toutefois, il est important de préciser que la décision de refus de certification doit rester tributaire de l'importance et de l'impact de ces erreurs ; omissions inexacitudes et erreurs comptables, sur la sincérité de la comptabilité vérifiée.

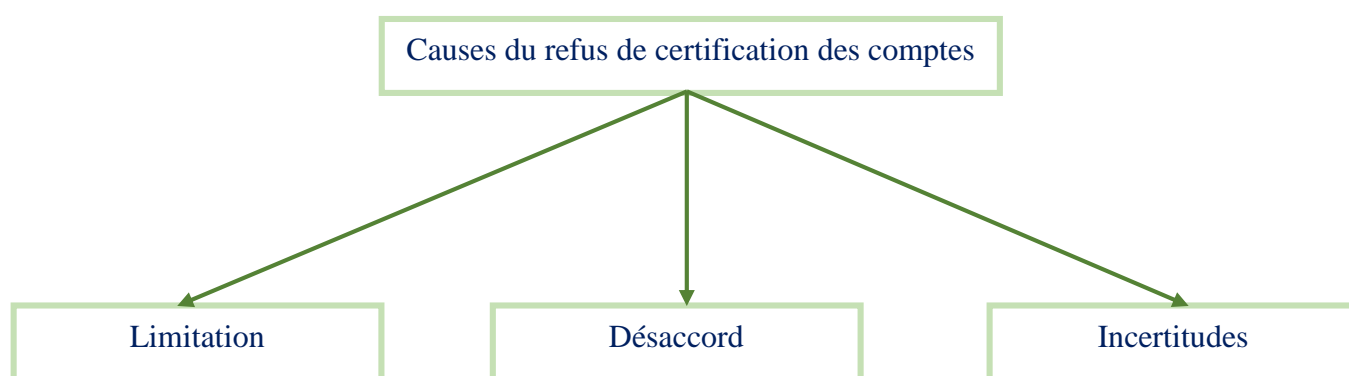
²⁴ AMOKRANE.A, Cours, Audit, 2021, UMMTO.

Section 2 : Classification des motifs du refus de certification

Quand le commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes, il doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves l'ayant conduit à son refus de certification en les quantifiant lorsque cela est possible pour faire ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité audité. Dans cette section, nous allons expliquer les trois catégories des causes du refus de certification des comptes²⁵.

Les causes du refus de certification des comptes peuvent être schématisées comme suit :

Figure 4 : les causes du refus de certification des comptes.



Source : conçu par nous-mêmes.

2.1. Refus de certification des comptes pour limitation

Le refus de certification pour limitation signifie que le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'y mettre une opinion quant à la sincérité, la conformité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise audité. Ça ne veut pas dire que les comptes de l'entité comportent des anomalies significatives, c'est juste que l'auditeur n'a pas pu obtenir une assurance raisonnable pour pouvoir donner son opinion sur la sincérité et la conformité des états financiers. Cela survient lorsque le commissaire aux comptes rencontre des obstacles qui l'empêchent de mettre en œuvre les diligences et les procédures nécessaires pour obtenir les éléments probants suffisants qui sont la base sur laquelle il fonde son opinion. Alors, il formule son opinion défavorable par un refus de certification des comptes pour limitation tout en expliquant dans son rapport les obstacles rencontrés lui conduisant à prendre une telle décision. Ces empêchements peuvent émaner de la part du commissaire aux comptes lui-même, de l'entreprise audité ou de la part des parties prenantes.

2.1.1. Obstacles provenant du commissaire aux comptes

Le refus de certification pour limitation peut découler de la part du commissaire aux comptes lui-même dans certaines situations où il s'est confronté à des contraintes personnelles, professionnelles ou éthiques qui l'empêche d'accomplir sa mission tout en respectant les normes générales et qui entravent la qualité de l'audit. Parmi les cas où le commissaire aux comptes ne peut pas accomplir sa mission en toute indépendance et impartialité, on trouve :

²⁵Article 1.1.2, section 1, chapitre 1, Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

- L'incapacité physique (maladie grave, accidents ou autres problème de santé) ;
- L'incapacité légale ;
- La survenance d'une incompatibilité ou interdiction ;
- L'incapacité en terme de ressources y compris d'un personnel compétant ;
- L'incapacité de se déplacer dans des zones où se trouve des actifs importants ;
- Les dysfonctionnements internes au niveau du cabinet d'audit.

2.1.2. *Obstacles provenant de l'entité auditée*

Ce sont les cas où l'entreprise soumise à l'audit crée des difficultés ou des limitations et met des obstacles aux vérifications et aux contrôles du commissaire aux comptes ou refuse la communication sur place de toutes les informations et pièces utiles à l'exercice de sa mission et à la pratique des procédures qui permettent de valider les assertions d'audit, et notamment de tous contrats, livres, documents et registres de procès-verbaux²⁶. Ces obstacles peuvent prendre différentes formes et sont parfois l'origine du refus de certification des comptes pour limitation.

Les différentes formes d'obstacles mis par l'entreprise sont :

- Le refus de communication des informations : l'entité auditée peut refuser de répondre aux questions et de communiquer certaines informations financières ou documents comptables demandés par le commissaire aux comptes (des transactions importantes, des mouvements bancaires, des contrats, des factures, ...etc.) qui peuvent avoir un impact considérable sur le résultat et la situation du patrimoine de l'entreprise ;
- La restriction d'accès : l'entreprise peut restreindre l'accès du commissaire aux comptes à certaines données financières essentielles pour mener à bien sa mission, allant de préoccupations de confidentialité à des tentatives de dissimulations de faits financiers importants tels que les contrats confidentiels et les registre comptables clés. Comme elle peut restreindre l'accès aux zones où se trouvent les stocks ce qui l'empêche de faire l'inspection physique des stocks ou d'assister aux opérations inventaires ;
- Manque de coopération : c'est le cas où les éléments de l'organisation ne collaborent pas activement avec le commissaire aux comptes en retardant à fournir l'information jusqu'à ce qu'elle perd son caractère pertinent et en donnant des informations évasives ou incomplètes, non claires, et non précises. Il peut y'arriver aussi des cas où les employés clés et les responsables avec qui le commissaire aux comptes souhaite faire des entretiens ne soient pas disponibles au bon moment et à la bonne place pour répondre à ses questions sur des évènements importants présentés dans les états financiers qui nécessite des clarifications et que l'auditeur ne trouve pas de justificatifs convaincants.

2.1.3. *Obstacles provenant des tiers*

Cela survient quand les parties prenantes avec qui l'entreprise auditée a des relations refusent de répondre à la demande de confirmation sur des opérations comptables ou financières concernant des transactions importantes qui ont un impact sur le résultat et la situation du patrimoine de l'entité. Généralement, ce sont les fournisseurs et les clients dont l'entreprise dépend qui peuvent causer ce type d'obstacles.

²⁶ Article 831 du code de commerce.

Par exemple : L'entreprise auditée accorde des remises à ces clients importants pour qu'ils ne répondent pas sur les demandes de confirmation du commissaire aux comptes sur les ventes et les créances qui est une information importante pour vérifier l'exactitude du chiffre d'affaires, la base du calcul des résultats l'entité auditée.

2.1.4. *Autres obstacles*

Ce sont des obstacles qui ne provient ni de la part du commissaire aux comptes, ni de la part de l'entité auditée ni de la part des parties prenantes, c'est des cas de forces majeurs que personne ne peut éviter tel que la situation sanitaire causée par la pandémie du COVID 19, ou tout le monde est resté confiné, ce qui a empêché les auditeurs de se déplacer au niveau des entreprises pour mettre en œuvre les diligences et les procédures d'audit nécessaires.

NB : rares, sont les cas de refus de certification des comptes pour limitation.

2.2. Refus de certification des comptes pour désaccord

Le refus de certification des comptes pour désaccord signifie que le commissaire aux comptes a détecté des anomalies significatives inacceptables et que l'émission de réserves n'est pas suffisante vu que les erreurs et les irrégularités qui se trouvent dans les états financiers faussent le résultat et affectent la situation du patrimoine de l'entité auditée. Que ce soit des fautes intentionnelles ou des erreurs non intentionnelles, l'auditeur externe refuse de certifier les comptes s'il n'est pas d'accord avec les méthodes comptables utilisées par l'entreprise qui ne sont pas conformes avec les normes et la réglementation en vigueur.

Selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ce dernier fixe le seuil de signification pour chaque cycle. Et après avoir détecté des anomalies dans les comptes, il les compare au seuil de signification afin de se rendre compte de leur impact sur le résultat et la situation du patrimoine de l'entité pour savoir si elles sont significatives ou pas.

Plusieurs critères sont pris en considération dans la décision de certification comme l'impact sur la situation nette du patrimoine, l'influence sur les utilisateurs des informations financière, l'impact sur la continuité de l'exploitation, la considération de l'effet cumulatif car même si une erreur n'est pas significative mais le cumul peut la rendre significative. Si l'émission des réserves est suffisante pour corriger ces anomalies, le commissaire aux comptes peut certifier avec réserves, sinon si elle n'est pas suffisante il refuse carrément de certifier les comptes pour ne pas influencer négativement sur les parties prenantes de l'entité auditée.

Voici une liste non exhaustive des anomalies qui peuvent exister dans les états financiers classées par cycle :

2.2.1. *Cycle des immobilisations*

En ce qui concerne les immobilisations, les erreurs peuvent survenir dès leur acquisition jusqu'à leur réévaluation, ces erreurs peuvent être intentionnelles (fraudes) ou non intentionnelles. Généralement, les erreurs qui peuvent être détectés dans ce cycle sont les suivants :

- Surévaluation des immobilisations pour améliorer la santé financière de l'entreprise ;
- Détournement d'actif ;
- Déplacement ou de vente des immobilisations sans enregistrements appropriés ;
- Extension de la durée de vie des immobilisations
- Maintien des actifs non exploitables ;

- Manque de documentation sur les immobilisations y compris les titres de propriété, les contrats de location, les preuves d'acquisition ;
- Enregistrement des immobilisations fictives ;
- Non-respect des normes comptables dans le calcul d'amortissement ;
- Erreur dans le calcul du coût d'acquisition des immobilisations ;
- Non-respect des règles fiscales lors de la cession des immobilisations ;
- Erreur dans la saisie des montants ;
- Erreur dans la réévaluation des immobilisations (valeur nette comptable) ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent.

2.2.2. Cycle achats / fournisseurs

Le cycle achats / fournisseurs c'est l'ensemble des opérations qui permettent à l'entreprise de disposer et d'acquérir les biens et les services nécessaires à son activité, commençant par l'expression du besoin par un bon de commande jusqu'à ce que la facture de fournisseur qui a livré le bien ou qui assuré le service soit réglée. Les anomalies qui peuvent entacher ce cycle sont :

- Avances aux fournisseurs non récupérées ;
- Conversion erronée des factures libellées en devise ;
- Enregistrement des factures ou avoirs sans bons de réception ou de retour ;
- Comptabilisation multiple de factures (duplicata) au journal d'achat ;
- Double paiement des fournisseurs ;
- Soldes fournisseurs débiteurs irrégulièrement analysé ;
- Détournement et enrichissement du personnel ;
- Erreurs de calcul dans les factures ou avoir y compris le calcul de la TVA ;
- Enregistrement de factures ou des avoirs ne concernant pas l'entreprise ;
- Quantités facturées différentes des quantités reçues ;
- Enregistrement des dettes fournisseurs fictives ;
- Erreur dans la saisie des montants des opérations ;
- Absence de documentation adéquate qui indique le manque de transparence et de traçabilité ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent ;
- Omission ou dissimulation des dettes fournisseurs ;
- Falsification des factures d'achat ;
- Comptabilisation des achats ou dettes qui ne concernent pas l'exercice actuel (à cause du décalage entre la livraison du bien ou la prestation du service et la facturation).

2.2.3. Cycle ventes / clients

Ce cycle comporte toutes les transactions de vente de bien ou de prestation de services aux clients. L'objectif de l'auditeur concernant ce cycle est de s'assurer de l'inexistence des anomalies suivantes :

- L'insuffisance de dépréciation de créances douteuses ;
- Omission de facturation d'une livraison ;
- La compensation des créances clients avec des comptes du passif ;

- Erreur de facturation (produit, quantité, prix, remise, rabais, ristourne, escompte, TVA) ;
- Perte ou vol des encaissements ;
- Erreur de comptabilisation (saisie, compte non approprié, ... etc.) ;
- Non reversement à la banque et détournement des encaissements des clients ;
- Annulation des créances non réglées ;
- Etablissement des avoirs à des prix différents des prix de facturation initiale ;
- Non recouvrement des créances échues ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent ;
- Absence de justificatif des opérations de ventes ;
- Factures de vente non comptabilisées ;
- Non prise en comptes des avoirs ;
- Conversion erronée des factures libellées en devise ;
- Falsification des factures de vente ;
- Comptabilisation de ventes hors activité de l'entreprise ;
- Comptabilisation des factures de vente ou avoirs n'appartenant pas à l'entreprise.

2.2.4. Cycle stock

Les stocks représentent souvent une part substantielle des actifs d'une organisation, et la manière dont ils sont comptabilisés et évalués peut avoir un impact significatif sur le résultat de l'entreprise. Alors, le commissaire aux comptes prend en compte les erreurs suivantes pour examiner la fiabilité de ce cycle :

- Existence de stocks non inventoriés ;
- Apparition des stocks sur l'inventaire alors qu'ils n'appartiennent pas à l'entité ;
- Apparition sur l'inventaire des stocks qui n'existent plus (vol, destruction, double inscription, ...etc.) ;
- Existence de stocks non protégés ;
- Enregistrement de sorties ou entrées en stock pour lesquelles les factures ne sont pas enregistrées dans la même période ;
- Non comptabilisation des stocks à leur juste valeur (quantités, prix, dépréciation non prise en compte ... etc.) ;
- Surévaluation ou sous-évaluation des stocks ;
- Erreur dans le calcul des coûts des stocks ;
- Non existence physique des stocks figurant dans les états financiers ;
- Existence de stock mort ou périmé ;
- Montant de solde d'ouverture non correspondant au montant de solde de clôture de l'exercice précédent ;
- Non-respect de la politique d'évaluation des stocks ;
- Disparition des stocks non expliquée et non documentée.

2.2.5. Cycle personnel

Egalement appelé cycle paie ou rémunération, il comprend l'ensemble des activités liées aux versement des salaires et aux avantages sociaux des employés. Le but de l'audit de ce cycle

est de détecter l'existence d'erreurs dans la comptabilisation des différentes composantes des salaires telles que :

- Erreurs dans le calcul des bulletins de paie ;
- Non concordance entre le dossier des employés et les registres comptables ;
- Mauvaise comptabilisation des coûts liés au recrutement et à la formation ;
- Comptabilisation de la paie pour des employés ayant déjà quittés l'entreprise ;
- Erreurs ou omissions dans les déclarations fiscales concernant les retenus à la source ;
- Non-déclaration des avantages sociaux ;
- Non-conformité avec la législation du travail ;
- Falsification des heures travaillées ;
- Attribution des primes et indemnités non méritées ;
- Falsification des documents de demande de remboursement des frais ;
- Erreurs concernant les avances accordées au personnel ;
- Erreur dans la saisie des montants ou dans les comptes appropriés ;
- Existence de salarié fantôme.

2.2.6. Cycle trésorerie

Ce cycle représente le flux continu de fonds entrants et sortants au sein d'une entreprise, il englobe toutes les activités liées aux opérations de l'argent liquide, des comptes bancaires et des transactions financières. Lors de la révision de ce compte, le commissaire aux comptes peut détecter les anomalies suivantes :

- Solde de caisse débiteur ;
- Décaissements encaissements en double ;
- Décaissements ou encaissements erronés ;
- Décaissements ou encaissements à tort ;
- Soldes bancaires ne reflétant pas la réalité ;
- Détournements par manipulation des comptes de recettes ;
- Erreurs ou omissions dans l'enregistrement des recettes ;
- Existence de bons de caisse non régularisés correspondant à des prêts déguisés ;
- Détournement par malversation des comptes de paiement ;
- Erreurs ou omissions dans l'enregistrement des dépenses ;
- Existence de bons de caisse non régularisés correspondant à des prêts déguisés ;
- Non justification des soldes de caisse ;
- Détournement des avoirs en banque et falsification des états de rapprochement bancaire ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent
- Maintien dans les états de rapprochement bancaire des montants significatifs en suspens au détriment de la trésorerie de l'entreprise ;
- Classification incorrecte des transactions ;
- Erreur de conversion des devises.

2.2.7. Cycle capitaux propres

Les capitaux propres sont au cœur de la structure financière de l'entreprise, ils représentent la situation nette du patrimoine et reflètent la véritable valeur résiduelle de

l'organisation. C'est pour cela, le commissaire aux comptes s'intéresse beaucoup à ce cycle, et se base sur les erreurs qui suivent :

- Stipulations d'intérêt fixe ou intercalaire au profit des associés²⁷;
- Non égalité des actionnaires ;
- Actif net inférieur au quart du capital social²⁸;
- Omission d'enregistrement de l'écart de conversion ;
- Omission d'enregistrement de l'écart de réévaluation lors d'une perte de valeur ou de reprise sur perte de valeur ;
- Négligence des réserves légales ;
- Ignorance des implications fiscales lors de la distribution des dividendes ;
- Distribution des dividendes fictives²⁹;
- Emission d'action à des prix artificiellement élevés ;
- Défaut de suivi des mouvements des capitaux propres ;
- Capitaux propres négatifs ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent ;
- Omission de l'enregistrement des actions émises ;
- Erreur dans l'estimation du montant dû par les actionnaires pour les actions non libérées ;
- Erreur dans le calcul du montant total des dividendes ;
- Non comptabilisation des dividendes déclarées mais non encore payées.

2.2.8. Cycle impôts et taxes assimilés

Le cycles des impôts et taxes assimilées est une composante fondamentale de la comptabilité de toutes les entreprises, il comprend l'ensemble des processus liés à la collecte, la déclaration et au paiement des obligations fiscales imposé par les autorités gouvernementales. Ce cycle revêt une importance majeure tant sur le plan financier que légal. Pour que le commissaire aux comptes s'assure de la conformité fiscale des états financier d'une entité, il surveille les erreurs suivantes :

- Sous-estimation des impôts à payer ;
- Classification incorrecte des transactions exonérées ;
- Négligence de la déclaration de la TVA ;
- Erreur dans la déduction des frais professionnels ;
- Calcul incorrect des crédits d'impôt ;
- Non-conformité aux règlementations fiscales ;
- Mauvaise comptabilisation des provisions pour impôts futurs ;
- Défaut de collecte et de versement des taxes de vente ;
- Montant de solde d'ouverture ne correspond pas au montant de solde de clôture de l'exercice précédent ;
- Déduction à tort des provisions ;
- Déduction de charges non admises fiscalement ;

²⁷ Article 727 du code de commerce.

²⁸ Article 803 du code de commerce.

²⁹ Article 723 du code de commerce.

- Déduction de TVA sur achat non justifiée ;
- Amortissement de véhicules de tourisme sur une base supérieure à celle autorisée par la loi³⁰;
- Manque de documentation justifiant les déductions, les crédits d'impôt et les transactions fiscales ;
- Calcul incorrect des amortissements fiscaux ;
- Evasion fiscale ;
- Erreurs dans les déclarations des impôts ;
- Facturation fictive qui permet d'augmenter les charges et diminuer les revenus.

2.3. Refus de certification des comptes pour incertitudes

Dans le cas où il existerait des incertitudes significatives décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'évènements futurs et qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes doit formuler les observations nécessaires³¹. Lorsque les faits et évènements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce³².

Les indicateurs pouvant conduire le commissaire aux comptes à refuser de certifier les comptes pour incertitudes sont :

2.3.1. Indicateurs de nature financière

Sont des indicateurs qui concernent le cycle de financement, à savoir :

- Capitaux propres négatifs ;
- Incapacité à payer les créanciers échéance ;
- Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;
- Recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
- Capacité d'autofinancement insuffisante et persistante ;
- Ratios financiers clés défavorables ;
- Pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ;
- Arrêt de la politique de distribution de dividendes ;
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

2.3.2. Indicateurs de nature opérationnelle

Sont des indicateurs liés au cycle opérationnel, à citer :

- Départ du personnel clé sans remplacement ;

³⁰ Circulaire n° 346/14 du 18 février 2014, rejet de comptabilité.

³¹ Article 1.1.3 de l'Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

³² Article 8.6 de l'Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

- Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
- Conflits sociaux graves ;
- Pénuries durables de matières premières indispensables.

2.3.3. Autres indicateurs

- Non-respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;
- Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face³³.

NB : il ne faut surtout pas confondre le refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes avec le refus d'approbation des comptes par les actionnaires. Il ne faut aussi pas le confondre avec le rejet de la comptabilité par les administrations fiscales.

Le commissaire aux comptes se base sur son jugement professionnel afin de prendre sa décision concernant la certification des comptes de l'entité auditée. Il peut refuser de certifier s'il trouve l'une des anomalies citées au-dessus seule ou plusieurs anomalies à la fois, tout dépend de leur impact sur le résultat et la situation du patrimoine de l'entreprise. Parfois, le commissaire aux comptes refuse de certifier s'il trouve une seule anomalie significative dans les états financiers pour que les anomalies n'influencent pas les décisions des utilisateurs de l'information financière. Et en revanche, il peut certifier avec réserves même s'il trouve plusieurs anomalies si elles ne sont pas significatives et que l'émission des réserves est suffisante. Comme il peut procéder à la certification partielle, lorsqu'il s'agit d'un groupe, et au refus de certification uniquement pour la filiale qui a des comptes qui comportent des anomalies significatives.

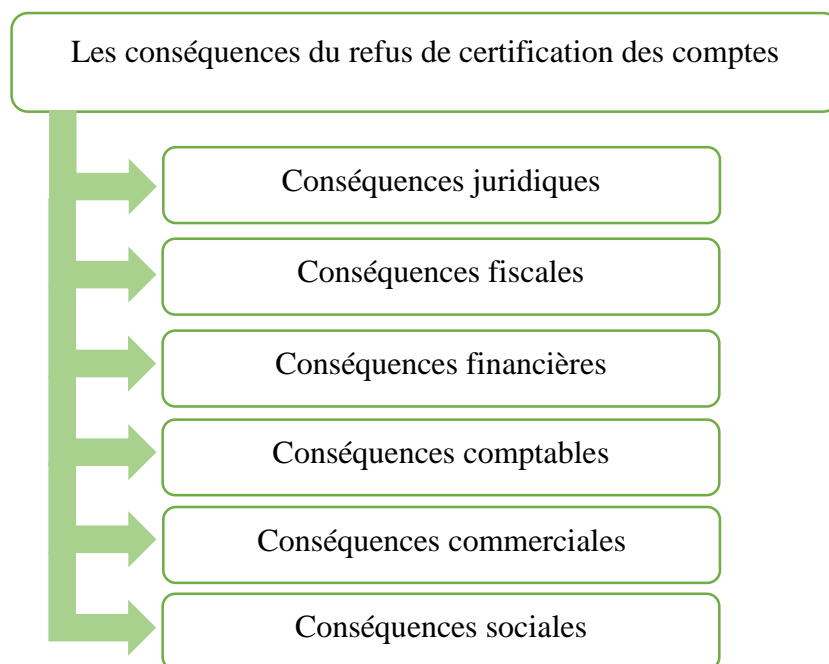
³³ Article 8.3 de l'Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Section 3 : Les conséquences du refus de certification des comptes

Malgré que le refus de certification des comptes est une simple opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers d'une entité, parfois elle a des répercussions profondes qui touchent non seulement la société elle-même mais aussi toutes les parties prenantes si les anomalies détectées ont leur poids sur la situation nette de l'entreprise. Dans cette section, nous allons exploiter profondément les conséquences du refus de certification sur tous les plans.

Les conséquences du refus de certification peuvent être classées comme suit :

Figure 5 : les conséquences du refus de certification



Source : conçu par nous-mêmes

3.1. Conséquences juridiques

Les conséquences juridiques ne sont pas directement liées au refus de certification des comptes et elles varient selon le motif de refus. Généralement, elles surviennent lors de l'existence de fraudes ou de détournements de fonds :

3.1.1. Cas de refus de certification pour limitation causée par l'entité auditée

Selon l'**article 831 du code de commerce**, seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, mis obstacle aux vérifications, aux contrôles des commissaires aux comptes ou qui leur auront refusé la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, et notamment de tous contrats, livres, documents et registres de procès-verbaux³⁴.

3.1.2. Cas de refus de certification pour désaccord

Les cas de refus de certification pour désaccord étudiés dans la section précédente sont multiples, leurs conséquences légales sont :

3.1.2.1. Actif net inférieur au quart du capital

Selon l'**article 832 du code de commerce**, seront punis d'un emprisonnement de deux mois à six mois et d'une amende de 20.000 DA à 100.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement, le président ou les administrateurs d'une société par actions, qui, sciemment, lorsque l'actif net de la société, du fait de pertes constatées dans les documents comptables, devient inférieur au quart du capital³⁵:

- 1) N'auront pas, dans les quatre mois qui suivront l'approbation des comptes ayant fait apparaître ces pertes, convoqué l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider s'il y a lieu à dissolution anticipée de la société ;
- 2) N'auront pas déposé au greffe du tribunal, publié dans un journal habilité à recevoir les annonces légales et inscrit au registre du commerce, la décision adoptée par l'assemblée générale.

3.1.2.2. Distribution de dividendes fictifs

L'article 800 du code de commerce stipule que : seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 à 200.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement :

- 1) Ceux qui, frauduleusement, auront fait attribuer à un apport en nature une évaluation supérieure à sa valeur réelle ;
- 2) Les gérants qui, en l'absence d'inventaire ou au moyen d'inventaires frauduleux, auront, sciemment, opéré entre les associés la répartition de dividendes fictifs³⁶.

3.1.2.3. Présentation des inexactitudes dans le bilan

Selon l'**article 811 du code de commerce**, Seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 200.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement : le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société par actions qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes, auront sciemment, publié ou

³⁴ Article 831 du code de commerce.

³⁵ Article 832 du code de commerce.

³⁶ Article 800 du code de commerce.

présenté aux actionnaires, un bilan inexact, en vue de dissimuler la véritable situation de la société³⁷.

3.1.2.4. Etablissement de fausses factures

Selon l'**article 65 du code de commerce**, l'établissement de fausses factures et toute autre manœuvre tendant à dissimuler les conditions réelles des transactions et notamment, la destruction, la dissimulation et la falsification de documents commerciaux obligatoires. Ces pratiques commerciales frauduleuses, sont punies :

- D'une amende de dix mille (10.000 DA) à un million (1.000.000 DA) de dinars ;
- D'un emprisonnement d'un (1) an à cinq (5) ans ;
- ou de l'une de ces deux peines³⁸.

3.1.2.5. Révélation de faits délictueux

L'**article 715 bis 13 du code de commerce** stipule que les commissaires aux comptes révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.

2.1.2.6. Détournement par abus de confiance

Selon l'**article 376 du code pénal**, quiconque de mauvaise foi détourne ou dissipe au préjudice des propriétaires, possesseurs ou détenteurs, des effets, deniers, marchandises, billets, quittances, ou tous autres écrits contenant ou opérant obligation ou décharge, qui lui ont été remis qu'à titre de louage, de dépôt, de mandat, de nantissement, de prêt à usage, ou pour un travail salarié ou non salarié, à la charge de les rendre ou représenter, ou d'en faire un usage ou un emploi déterminé, est coupables de l'abus de confiance et punis d'un emprisonnement de trois mois à trois ans et d'une amende de 500 à 200.000 DA³⁹.

2.1.2.7. Vol de stock ou autres biens

D'après l'**article 350 du code pénal**, quiconque soustrait frauduleusement une chose qui ne lui appartient pas est coupable de vol et puni d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, et d'une amende de 500 à 20.000 DA⁴⁰.

2.1.2.8. Remise en cause de la continuité de l'exploitation

Quand le commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes en raison des menaces graves affectant la continuité de l'exploitation, cela signifie que l'entreprise est incapable de payer ces dettes. Alors, la faillite doit être prononcée si le l'entreprise se trouve dans un des cas suivants :

- Elle n'a pas satisfait aux obligations prévues aux articles 215, 216, 217 et 218 du code de commerce (obligation du règlement judiciaire) ;
- Si elle a soustrait sa comptabilité, détourné ou dissimulé une partie de son actif ou si, soit dans ses écritures, soit par des actes publics ou des engagements sous signatures privées soit dans son bilan, elle s'est frauduleusement reconnu débiteur de sommes qu'il ne devait pas ;

³⁷ Article 811 du code de commerce.

³⁸ Article 65 du code de commerce.

³⁹ Article 376 du code pénal.

⁴⁰ Article 350 du code pénal.

- Si elle n'a pas tenu une comptabilité conforme aux usages de sa profession eu égard à l'importance de l'entreprise⁴¹.

Dans le cas de la liquidation de la société ayant eu un refus de certification des comptes en raison des difficultés liées à la continuité de l'exploitation, cette société même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle, par voie de fusion. Elle peut aussi faire apport de son patrimoine à des sociétés existantes ou participer avec celles-ci à la constitution de sociétés nouvelles, par voie de fusion-scission. Elle peut enfin faire apport de son patrimoine à des sociétés nouvelles, par voie de scission⁴².

3.1.3. Cas de refus de certification pour incertitudes

Lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce⁴³.

3.2. Conséquences fiscales

Le refus de certification des comptes pour désaccord, dans le cas d'une comptabilité incomplète ou comportant des erreurs dans les comptes qui constituent la base de calculs d'impôts, entraîne un rejet de comptabilité par les administrations fiscales.

Selon l'article 43 du code des procédures fiscales, le rejet de comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant lorsque :

- la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;

- la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées⁴⁴.

L'article 43 du CPF définit le rejet de comptabilité comme une mesure d'exception tendant à modifier la position juridique initiale de la comptabilité, en tant que moyen de preuve et opposable à l'administration, en une comptabilité dénuée de la force probante et par conséquent non opposable à l'administration. Le vérificateur ne doit pas appréhender le rejet de comptabilité comme étant un rejet de la comptabilité en tant que telle et l'information produite par cette dernière demeure bien entendu une source non négligeable, dont le vérificateur a l'obligation d'exploiter pour mener à bien sa mission de contrôle. Le rejet de comptabilité signifie plus exactement le rejet du caractère opposable de la comptabilité vérifiée

De cet article, on déduit que le rejet de la comptabilité correspond à une décision prise lors d'un contrôle fiscal si elle entend remettre en cause la valeur probante de la comptabilité qui lui est présentée. Ce rejet s'il est fondé, constitue uniquement et avant toute chose, un préalable qui va lui permettre de recalculer le bénéfice. Cette notion n'emporte pas de

⁴¹ Article 226 du code de commerce.

⁴² Article 744 du code de commerce.

⁴³ Article 8.6 de l'arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

⁴⁴ Article 43 du code des procédures fiscales.

conséquences pécuniaires en elle-même, les ennuis viennent après. Bien entendu, un rejet de comptabilité peut être contesté par tous les moyens.

Dans ce cas, l'administration fiscale peut suivre deux procédures à savoir :

- La régularisation : c'est la mise en règle d'une situation anormale que présente la comptabilité ou la déclaration. Tel est le cas d'une charge indument déduite, elle est remise en règle fiscale, appropriée, par sa réintégration au bénéfice ou d'une facture de vente non comptabilisée ou non déclarée. Elle est mise en règle, fiscalement, par son rappel comme base imposable aux différents impôts et taxes.
- La reconstitution : c'est l'emprunt d'un chemin de contrôle autre que celui offert par la comptabilité, pour approcher le degré de sincérité des bases déclarées. L'administration substitue dans ce cas le chemin de contrôle de l'information comptable par des méthodes de reconstitution extra comptable.

3.3. Conséquences financières

Le refus de certification des comptes entraîne des conséquences financières pour l'entreprise car cela signale un manque de fiabilité et de crédibilité des informations comptables et financières présentées dans les états financiers.

3.3.1. Réduction de la capacité d'emprunt

Lorsqu'un commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes d'une entreprise, cela crée de l'incertitude quant à la fiabilité et à l'exactitude des informations financières de l'entreprise. Cette incertitude est particulièrement préoccupante pour les prêteurs, tels que les banques et les institutions financières qui évaluent la solvabilité de l'entreprise avant de lui accorder un prêt.

Les prêteurs cherchent à minimiser le risque de non remboursement et lorsque les comptes d'une entreprise ne sont pas certifiés par le commissaire aux comptes, ils considèrent l'entreprise comme présentant un risque élevé. Par conséquent, ils sont moins enclins à prêter de l'argent pour cette entreprise ou à lui offrir des conditions de prêt favorables : Montant de prêt réduit, condition de prêt plus stricts, refus de prêt, délai de traitement plus long, ... etc.

3.3.2. Départ des investisseurs

Le refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes peut entraîner le départ des investisseurs en raison de la perte de confiance vu qu'ils accordent une grande importance aux informations comptables et financières pour prendre leurs décisions. Pour minimiser les risques liés à la baisse de la valeur de leurs investissements, les investisseurs décident de vendre leurs actions ou de retirer leurs investissements de l'entreprise. Ce qui influence négativement sur l'attraction de nouveaux investisseurs.

3.3.3. Non répartition du résultat

Le conseil d'administration a le droit de procéder à l'approbation des comptes malgré le refus de certification par le commissaire aux comptes. Mais quand il refuse l'approbation des comptes, il sera impossible de répartir le résultat en raison du manque de fiabilité. Donc, les membres du CA préfèrent ne pas distribuer des dividendes et limiter les réinvestissements afin de résoudre les problèmes comptables et de renforcer la stabilité financière de l'entreprise.

3.3.4. Difficulté de prendre des décisions financières

L'incertitude entourant la fiabilité des informations financières peut compliquer la prise de décisions financières éclairées car les gestionnaires comptent sur les états financiers pour évaluer la santé financière de l'entreprise et si ceux-ci comportent des anomalies significatives, l'analyse financière, l'interprétation des écarts et la planification budgétaire devient plus complexe car il est difficile de prévoir les résultats financiers futurs.

3.4. Conséquences comptables

Elle est la cause au même temps la conséquence, le refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes signifie que les documents comptables comportent des anomalies significatives qui doivent être corrigées. La correction de ces anomalies tend à modifier les résultats des états financiers (bilans, compte de résultat, tableau de variation des flux de trésorerie et état des variations des capitaux propres), tout en prenant comptes les réserves mentionnées dans le rapport de certification par le commissaire aux comptes.

3.5. Conséquences commerciales

Le refus de certification des comptes n'a pas d'incidence directe sur l'activité de l'entreprise, en effet, celle-ci continue d'exister et poursuit son activité. Néanmoins, les fournisseurs deviennent méfiants à l'égard de l'entreprise et exigent des paiements anticipés ou des garanties supplémentaires pour les marchandises ou services fournies ce qui rends les négociations commerciales difficiles. Les fournisseurs peuvent même ne pas renouveler leurs contrats avec l'entreprise dont les comptes ne sont pas certifiés en raison de perte de confiance.

3.6. Conséquences sociales

Le refus de certification des comptes peut entraîner le départ des employés clés pour plusieurs raisons. Tout d'abord, cela crée une incertitude financière qui peut rendre les employés inquiets quant à la stabilité de l'entreprise. Les professionnels talentueux peuvent être préoccupés par la possibilité que des problèmes financiers non résolus affectent leurs salaires, leurs avantages sociaux ou leurs opportunités de promotion. De plus, une mauvaise image de l'entreprise due à des comptes non certifiés peut rendre l'entreprise moins attrayante pour les employés potentiels, ce qui peut entraîner des difficultés de recrutement. Pour retenir les employés clés, il est essentiel que l'entreprise prenne des mesures pour résoudre les problèmes comptables, rétablir la confiance et communiquer de manière transparente sur les actions entreprises pour assurer sa stabilité financière

Le refus de certification des comptes à des conséquences directes et indirectes sur tous les plans de l'entité auditée (juridique, financier, fiscal, comptable, social et commercial). Le degré de gravité de ces conséquences varie selon le détail du motif du refus de certification.

Conclusion

Le refus de certification des comptes est une décision prise par le commissaire aux comptes lors de la phase finale de la démarche d'audit, dans laquelle il indique qu'il ne peut pas émettre d'attestation sur la fiabilité des informations comptables et financières publiées par l'entité audité. Ce refus peut découler de plusieurs raisons majeures, à savoir la limitation, le désaccord et l'incertitude. La limitation se produit lorsque le commissaire aux comptes rencontre des obstacles au cours de sa mission, empêchant la mise en œuvre des procédures et techniques d'audit. Ces obstacles peuvent. Le désaccord survient lorsque le commissaire aux comptes identifie des anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise, mais que celles-ci n'ont pas été corrigées malgré ses recommandations. Enfin, l'incertitude découle des menaces qui remettent en cause la continuité de l'exploitation de l'entreprise. Cela peut résulter de pertes financières importantes, d'une instabilité financière sévère ou d'autres facteurs remettant en question la viabilité à long terme de l'entité.

Les conséquences du refus de certification des comptes sont vastes et touchent plusieurs aspects de l'entreprise. Sur le plan juridique, des poursuites judiciaires peuvent découler de révélations graves. Au niveau fiscal, des implications peuvent affecter les déclarations et avantages fiscaux. Sur le plan financier, la prises des décisions concernant le financement et l'accès aux marchés financiers peuvent être compliqués. Du côté comptable, des corrections peuvent sont nécessaires. Sur le plan commercial, la confiance des partenaires peut être ébranlée, et sur le plan social, les employés peuvent être préoccupés par la sécurité de leur emploi et leurs avantages sociaux. En somme, le refus de certification des comptes est une situation complexe aux répercussions majeures, soulignant l'importance de la transparence financière et de la correction des problèmes comptables pour préserver la confiance des parties prenantes de l'entreprise.

*CHAPITRE III : ETUDE DE
CAS SUR LE REFUS DE
CERTIFICATION DES
COMPTES*

Chapitre III : Etude de cas sur le refus de certification des comptes

Introduction

Dans la partie théorique, nous avons présenté tout au long du premier chapitre, les fondements théoriques d'audit légal, expliquant en détail ses objectifs, ses normes et sa démarche, explorant les différentes normes, règles et lois de la profession du commissariat aux comptes qui aboutit à la certification des comptes par ces différents degrés. Ensuite, dans le deuxième chapitre, nous avons étudié minutieusement les différentes causes qui influencent négativement le jugement du commissaire aux comptes (limitation, désaccord et incertitudes) et les conséquences potentielles du refus de certification des comptes subies par l'entreprise elle-même et ses parties prenantes sur tous les plans.

Ce chapitre constitue une immersion dans le monde pratique de l'audit légal en réalisant une étude de cas, il s'agit d'un cas réel relatif à une mission de commissariat aux comptes effectuée au sein d'une SPA privée et qui a fait l'objet d'un refus de certification des comptes. Cette étude de cas vise à appliquer les concepts théoriques que nous avons explorés précédemment, tout en permettant d'analyser de manière approfondie une situation réelle. Ce qui nous permet de tirer des enseignements qui enrichiront notre réflexion sur la problématique de recherche que nous avons formulé en introduction et de valider ou d'invalider les hypothèses constituées au début de ce travail.

Nous avons divisé ce chapitre en trois sections, dont la première est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil (cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes) et de la société auditée. Puis nous allons identifier les causes du refus de certification des comptes dans la deuxième section. Enfin, nous présenterons dans la troisième section le rapport spécial du commissaire aux comptes dont lequel il a exprimé son opinion sous forme d'un refus de certification des comptes qui ne reflètent pas l'image fidèle de l'entité auditée.

Section 1 : Présentation de l'auditeur, de l'audité et de la mission d'audit

La mission d'audit légale ne peut être effectuée par des étudiants stagiaires en raison de la nécessité d'une certaine compétence et expérience ; pour cela, nous avons choisis de réaliser une étude d'un cas au sein d'un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes KCC de Ismail KECHAD qui a mis à notre disposition la documentation nécessaire et le rapport du commissaire aux comptes sur un cas du refus de certification des comptes.

1.1. Présentation du cabinet de commissariat aux compte KCC

Le cabinet de commissariat aux comptes et d'expertise comptable KCC créé en 2007 à AZAZGA par Mr KECHAD Ismail après avoir reçu son agrément en 2006 dans le cadre du dispositif d'aide à l'emploi des jeunes (ANSEJ), est actuellement sis à Bv KHOUDJA Khaled, BOUAZIZ, Tizi-Ouzou.

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

A travers son organisation, et en regroupant des compétences pluridisciplinaires, le cabinet dispose d'un personnel expérimenté ayant la qualité de commissaires aux comptes et d'auditeurs qualifiés. Comme il dispose aussi de tous les moyens matériels et immatériels (logiciels, ...). En égard à ses références, à son sérieux et à la bonne réputation qu'il s'est forgé, le cabinet est sollicité par une nombreuse clientèle notamment de grandes entreprises privées et publiques pour des mandats de commissariat aux comptes, des missions contractuelles et des de la tenue de la comptabilité.

Le cas étudié dans notre présent mémoire fait partie des missions légale réalisé en 2020. Pour des motifs d'ordre déontologique liés à la préservation de la confidentialité et la tenue du secret professionnel, le commissaire au compte se trouve dans l'interdiction de divulguer l'intégralité des informations relatives à l'entreprise soumise à l'audit légale, y compris son identité. Par conséquent, nous adopterons la dénomination de la « SPA privée » tout au long de ce chapitre pour désigner ladite société.

1.2. Présentation de l'entité auditée

L'entité auditée est une société par actions privée créée en 2015 à Larbaatache, Boumerdes. Elle est à la base, une société en état de projet de raffinerie de sucre qui appartient à un groupe. Ces activités consistent en le raffinage, la production et la commercialisation du sucre (sucre blanc raffiné, sucre roux raffiné et sucre liquide).

1.3. Présentation de la mission

Afin d'accepter et entamer la mission d'audit l'égal confiée par le conseil d'administration, le commissaire aux comptes a vérifié l'inexistence des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires. Il s'est assuré aussi de la faisabilité de la mission en terme de ressource et de personnel compétent. Puis, le commissaire aux comptes a donné son accord à travers l'acceptation de mandat pour le contrôle des comptes annuels de l'exercice de 2019 de la SPA privée.

Dans le cadre d'un premier audit, le commissaire aux comptes a cherché à collecter des informations sur l'entreprise et son environnement afin de mieux la connaître et de détecter les risques qui constituent une base pour l'orientation de sa mission. Une fois cette procédure a été

effectuée, il a procédé à l'appréciation de l'efficacité du contrôle interne, c'est-à-dire le commissaire aux comptes a examiné le système du contrôle interne pour déterminer les zones de risques.

Par la suite le commissaire aux comptes a fixé un seuil de signification auquel il compare les anomalies détectées, afin de tolérer certaines erreurs qui peuvent exister et ou de refuser les comptes. Le CAC a demandé la situation comptable, dans le but de procéder au premier contrôle des comptes provisoires arrêtés au 31/12/2019. Cet examen préliminaire a pour but de vérifier :

- la régularité des comptes ;
- la sincérité des comptes ;
- l'image fidèle des états financiers :
- les méthodes d'évaluation ;
- la comptabilisation ;
- l'existence matérielle des actifs ;
- relevé d'éventuelles erreurs qui peuvent exister ;
- la levée des réserves émises par le commissaire aux comptes précédent.

L'évaluation des états financiers est faite à base des pièces justificatives, afin de constater d'éventuelles erreurs. Le commissaire aux comptes a formalisé le dossier permanent et annuel qui lui ont servi de moyens pour émettre son opinion. Le dossier permanent comporte les documents suivants : (le registre de commerce, la déclaration d'existence, le procès-verbal de réunion de l'assemblée générale, les états financiers de l'exercice précédent, la balance des comptes de l'année précédente et le grand livre), quant au dossier annuel, celui-ci comporte les documents suivants (les analyses des comptes, la situation comptable de l'année 2019, les états de rapprochement bancaire et les procès-verbaux de caisse).

1.4. Présentation des états financiers de la SPA privée

Le bilan et le compte de résultat de la SPA privé au cours de l'année 2019 se présentent comme suit :

Tableau 3 : l'actif de la SPA privée

N°CPTS	ACTIF	N NET	N-1 NET
	ACTIF NON COURANT		
	Ecarts d'acquisition		
	Immobilisations incorporelles		
	Immobilisations corporelles		
	Matériel de Transport		
	Bâtiments		
	Autres immobilisations corporelles	15457573055,07	13306926672,92
	Immobilisations en concession		
	Immobilisations en cours		
	Immobilisations financières		
	Titres mis en évidence	5628651,77	4128651,77
	Autres participations et créances rattachée		
	Autres titres immobilisés		
	Prêts et autres actifs financiers non courant		
	Impôts différés actifs		
	Clients douteux		
	TOTAL ACTIF NON COURANT	15463201706,84	13311055324,69
	ACTIF COURANT		
	Stocks et encours		
	Créances et emplois assimilés	4127297,29	-104951508,76
	Clients	51261471,81	26029787,76
	Autres débiteurs		
	Impôts et Assimiles		
	Autres actifs courants		
	Placements et autres équivalents de trésorerie		
	Trésorerie équivalents de trésorerie	414988344,04	3123034863,57
	Trésorerie		
	TOTAL ACTIF COURANT	470377113,14	3044113142,57
	TOTAL ACTIF GENERAL	15933578819,98	16355268467,26

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

Tableau 4: le passif de la SPA privée.

CPTE	PASSIF	N	N-1
	CAPITAUX PROPRES		
	Capital émis	100000000,00	100000000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves (Réserves consolidées) (1)		
	Ecartes de réserves d'équivalence (1)		
	Résultat net (Résultat par du groupe) (1)	-137656751,70	-73299351,27
	Autres capitaux propres-Report à nouveau	-540524419,08	-376485613,67
	Part de la société consolidante		
	Part des minoritaires		
	TOTAL CAPITAUX PROORES I	-578182170,78	-349784964,94
	PASSIFS NON COURANTES		
	Emprunts et dettes financières	8509995268,49	14952853425,42
	Impôts différés		
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits constatés d'avances		
	TOTAL PASSIF NON COURANTS II	8509995268,49	14952853425,42
	PASSIF COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	578391021,16	454684578,77
	Impôts	862502,00	394780,08
	Autres dettes	7422512199,11	1295607609,55
	Trésorerie passif		1413038,38
	TOTAL PASSIFS COURANTES III	8001765722,27	1752100006,78
	TOTAL GENERAL PASSIFS	15933578819,98	16355168467,26

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

Tableau 5 ; le passif de la SPA privée.

N°	INTITULES	N	N-1
CPTS			
	Ventes et produits annexes		
	Variation stocks produits finis et en cours		
	Production immobilisée		
	Subventions d'exploitation		
	I. Production de l'Exercice	-	-
	Achats consommés	-3660182,24	-
	Services extérieurs et autres consommations	-37488267,38	-17333529,63
	II. Consommation de l'Exercice	-41148450,24	-17333529,63
	III. Valeur Ajoutée d'exploitation (1-2)	-41148450,24	-17333529,63
	Charges de personnel	-58710629,76	30508918,63
	Impôts, taxes et versements assimilés	-15497506,00	-8733783,08
	IV. Excédent brut d'Exploitation	-115356586,00	-56576231,34
	Autres produits opérationnels	-3185905,68	73915072,76
	Autres charges opérationnelles	-16042068,68	-
	Dotations aux Amortis et aux Provisions		
	Reprises sur pertes de valeur et provisions		
	V. Résultat Opérationnel	-125197445,61	17338841,42
	Produits financiers	3591762,80	2286609,-
	Charges financières	-16042068,89	-92914802,15
	VI. Résultat Financier	-12450306,09	-90628192,69
	VII. Résultat Avant Impôts (V + VI)	-137657751,70	73299351,27
	impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10000,00	-10000,00
	impôts différés (Variation) sur résultats ordinaire		
	Total des Produits des Activités Ordinaires	677668,48	76201682,22
	Total des Charges des Activités Ordinaires	-144435420,18	-149501033,49
	VIII. Résultat Net des Activités Ordinaires	-137657751,70	73299351,27
	IX. Résultat Extraordinaire	-	-
	X. Résultat Net de l'Exercice	-137657751,70	73299351,27
	Part dans résultats nets des sociétés en équivalence		
	XI. Résultat Net de l'ensemble consolidés(1)	-	-
	Dont part des minoritaires (1)		
	Par du groupe(1)		

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

Section 2 : Détection des anomalies dans les comptes de la SPA privée

Le commissaire aux comptes a refusé de certifier les comptes de la SPA privée vu que les anomalies détectées sont très significatives et affectent totalement la situation nette du patrimoine de la société. Alors, dans cette section nous allons collecter les éléments probants qui ont contribué aux refus de certification des comptes de la société.

2.1. Les éléments d'actif

Le montant des éléments d'actif de la SPA privée auditée, se présentent comme suit :

Le total de l'actif net passe de **16.355.468.467,26 DA** en **2018** à **15.933.578.819,98 DA** au 31 Décembre 2019, soit une diminution de **421.589.647,28 DA (2,58 %)**. L'actif non courant de l'exercice 2019 enregistré une augmentation de **16,17 %** par rapport à l'exercice 2018.

2.1.1. Immobilisations incorporelles et corporelles

Les immobilisations brutes s'élèvent à **15.457.573.055,07 DA** au 31 Décembre 2019 contre **13.306.926.672,92 DA** en 2018, soit une augmentation de **2.150.646.382,15 DA (16,16 %)** :

Tableau 6 ; les immobilisations incorporelles et corporelles

N° CPT	Libellé	Exercice2018	Exercice2019	Variation	
				Montant	Taux
232	Immobilisation corporelle en cours	1205888322,72	15366650851,68	3307767528,96	27,43
237	Immobilisation incorporelle en cours	0,00	299000,00	299000,00	-
238	Avance et acomptes versé sur immobilisations	1248043350,20	90623203,39	-1157420146,81	-92,74
S/Total immobilisations corporelles et incorporelles		13306926672,92	2150646382,15	2250646382,15	16,16
275	Caution FR BANK	4128651,77	5628651,77	1500000,00	36,33
S/Total immobilisations financières		4128651,77	5628651,77	1500000,00	36,33
Total de l'Actif non Courant		13311055325,69	15463201706,84	2152146382,15	16,17

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

➤ **Anomalie dans le compte des immobilisations corporelles**

Le CAC signale que le terrain en concession abritant le projet de construction de l'usine de raffinerie de la SPA privée est au nom d'une autre SPA qui fait partie du même groupe. Il recommande de procéder à la régularisation des documents administratifs de ce terrain.

2.1.1.1. Les Immobilisations corporelles en cours (232)

Les immobilisations corporelles en cours de l'exercice 2019 enregistrent un solde de **15.366.650.851,68 DA** contre **12.058.883.322, 72 DA** en 2018 soit une augmentation de **3.307.767.528,96 DA (27,43 %)** :

Tableau 7: le montant des comptes fournisseurs des immobilisations corporelles en cours.

Fournisseurs	Montant	Fournisseurs	Montant
Fournisseur 1	468102754,86	QUICK DECOR	9130723,20
ASTROM	1550377277,16	IPSEN	13981200,00
Fournisseur 3	949580772,22	KABELWERK EUPEN	34000037,13
BIFECTA	418495024,36	KELLER	66000000,00
CEEG	30036377,78	NIEDAX	27626281,60
COSINDER	24690000,00	PHOCEENE	393241861,39
CTC	11491742,56	QUINGDAO	24608456,78
Fournisseur 8	8057953319,76	Fournisseur 26	386887642,56
DITRADE	60163085,53	RENJI	1048369029,26
EERRE	10128358,00	Fournisseur 28	36529876,40
EL SEWEDY	74929989,02	SARL TRITIUM	26085280,84
EURL CERAMIC SPOT	12129156,08	SASCOC	50041210,00
EURL GEINE HYDRAULIQUE	16440890,00	SNC BETIC	34811179,80
EURL GUDZ	12525000,00	TRACKS	770147276,00
FPCP	43588575,36	VATEC	93768952,00
GAEA	201415697,30	ZK CONSTRUCTION	137212298,83
GTFI	151409010,00	KAHRIB	9493664,30
DEDOMAG	9140400,00	THERFALIM	8512529,56

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

➤ **Anomalies dans le compte des immobilisations corporelles encours**

- ✓ Les comptes fournisseurs ci-dessus devront être accompagnés de pièces justificatives pour confirmer la fiabilité de leurs soldes.
- ✓ Le compte N° 232000 « Immobilisations corporelles en cours » devra faire l'objet d'une analyse approfondie.
- ✓ Les sondages effectués par le CAC sur certains dossiers de sociétés qui réalisent ce projet lui ont permis de constater :
 - Des doubles facturations (dossier Fournisseur 3) ;
 - Des factures établies en l'absence d'attachements de travaux signés par Fournisseur 8 ;

- Des prestations de montage d'équipements alors que ces équipements sont stockés ;
- Des attachements de travaux signés le 23 juin 2019 alors que ces prestations concernaient la période Septembre 2018 à février 2019 ;
- Des attachements de travaux réalisés à **70 %** alors que la facturation a été établie pour la totalité des travaux ;
- L'examen du dossier du prestataire de services du Fournisseur 3 fait ressortir les irrégularités ci-dessous indiquées :
 - Sur le poids

Surchauffeur HT HTR 63230 B 4571 Kg au lieu de 6100 kg soit un écart de : 1529 kg

Surchauffeur HT HTR 63230 A 6731 kg au lieu de 8550 kg soit un écart de : 1819 kg

- Double facturation :

Facture MEC/18/00002 DU 31/03/2018 Rubrique 25 et 26

Montant **579.500,00 DA** au lieu de **411.390,00 DA** surchauffeur B

Montant **812.250,00 DA** au lieu de **639.445,00 DA** surchauffeur

Facture MEC/19/00012 du 03/02/2019

Montant **640.500,00 DA** surchauffeur B

Montant **897.750,00 DA** surchauffeur A

- Factures réglées en l'absence d'attachements des travaux signés par Fournisseur 8.
- Factures Fournisseur 8 MI N° F/MEC/18/00008 du 23 Septembre 2018 d'un montant de **45.125.164,00 DA** réglée par chèque BADR N° 1310580 relative à la prestation de montage mécanique des équipements (Attachements des travaux non signés par Fournisseur 8 et la direction générale de la SPA privée).
- Facture Fournisseur 3 N° Mec/19/00010 du 03 Janvier 2019 d'un montant de **1.872.435,00 DA** réglée par chèque BADR N° 1311341 sans attachement des travaux.

✓ Attachements des travaux **70 %** Factures réglées pour la totalité des travaux :

- Facture Fournisseur 3 N° MEC/18/00002 du 31/03/2018
Montant **31 172 395,00 DA** chèque BADR N° 1310569
 - Facture Fournisseur 3 N° MEC/18/00003 du 30/04/2018
Montant **10 488 885,20 DA** chèque BADR N° 1310565
 - Facture Fournisseur 3 N° MEC/18/00004 du 31/05/2018
Montant **10 656 900,00 DA** chèque BADR N° 1310568
 - Facture Fournisseur 3 N° MEC/18/00005 du 30/06/2018
Montant **4 176 700,00 DA** chèque BADR N° 1310572
 - Facture Fournisseur 3 N° MEC/18/00006 du 31/07/2018
Montant **40.716.845,00 DA** chèque BADR N° 1310566
- ✓ Des équipements entreposés sur Site LARBATACHE avaient fait l'objet de facturation par le Fournisseur 3 avant leur montage en présence des fournisseurs concernés (voir factures N° 00012 et 00016 et 00012) pour un montant de **8.382.270,00 DA**.

- ✓ Une facture N° TAY/19/0002 B du 03/03/2019 d'un montant brut de **260.178.000,00 DA** relative aux travaux de montage de Tuyauterie effectués par Fournisseur 3 a été établie en l'absence d'attachements de travaux signé par Fournisseur 8. Cette facture a été réglée par 05 chèques sur BANK FB entre le 26 Avril 2018 et le 20 juin 2019.
- ✓ Les retenues de garantie sur situations du Fournisseur 3 devront couvrir en partie les doubles facturations et les surestimations des poids des équipements établis au détriment du projet.
- ✓ Le CAC recommande un examen de l'ensemble des contrats de réalisation du projet afin de faire une estimation des doubles facturations qui avaient fait l'objet de règlement.

2.1.1.2. Les Immobilisations incorporelles en cours (237)

Les immobilisations incorporelles en cours de l'exercice 2019, enregistrent un montant de **299.000,00 DA** concernant l'achat de deux (02) logiciels PC Compta Et PC Paie.

2.1.1.3. Les avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations (238)

Ces avances et acomptes affichent un solde débiteur de **90.623.203,39 DA** au 31 décembre 2019, enregistrent une diminution de **92,74 %** par rapport à l'exercice 2018 :

Fournisseur 1	37.686.208,39 DA
Fournisseur 26	52.134.495,00 DA
Fournisseur 28	802.500,00 DA

➤ **Anomalie dans le compte des avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations (238)**

- ✓ L'analyse de ces comptes devra être accompagnée de pièces justificatives.

2.1.1.4. Immobilisations financières

Les immobilisations financières renferment un solde débiteur de **5.628.651,77 DA** au 31 décembre 2019, enregistrent une augmentation de **1.500.000,00 DA** par rapport à l'exercice 2018 concernant les cautions suivantes :

- MAERSK	4.128.651,77 DA
- EPAL	1.500.000,00 DA

2.1.2. Actif courant:

L'actif courant de l'exercice 2019 renferme un solde débiteur de **470.377.113,14 DA** contre **3.044.113.142,57 DA** en 2018, soit une diminution de **2.573.736.029,43 DA (84,55 %)** :

Tableau 8 : le montant de l'actif courant.

N° Cpte	Libellé	Exercice 2018	Exercice 2019	Variation	
				Montant	Taux
409	Avances aux fournisseurs	-105349116,92	2160000,00	107509116,92	-
467	Autres comptes débiteurs	0,00	1967297,29	1967297,29	-
486	Charges constatées d'avance	397608,16	0,00	-397608,16	-
S/ Total brut autres débiteurs		-10495150876	4127297,29	109078806,05	-
444	Taxes sur IBS	0,00	3000,00	3000,00	-
445	TVA déductibles	26029787,76	2366363,81	23663423,95	98,49
445	Précompte sur TVA	0,00	48892108,00	48892108,00	-
S/ Total impôts et Assimilés		26029787,76	51261471,81	25231684,05	96,93
511	Valeur à l'encaissement	56269095,75	856277,49	55412818,26	-98,48
512	Comptes courants bancaires	0,00	60355789,57	60355789,57	-
		736855,49	0,00	736855,49	-
530	Caisse	532873,63	6275,00	526598,63	-98,82
542	Accréditifs	3065496038,70	353770001,98	-2711726036,72	-84,55
S/Total Trésorerie		3123034863,57	414988344,04	-2708046519,53	-86,71
Total Actif Courant		3044113142,57	470377113,14	-2573736029,43	-84,55

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

2.1.2.1. Autres débiteurs

Ce poste renferme un solde débiteur de **4.127.297,29 DA** au 31 Décembre 2019 : Avances fournisseurs d'un montant de **2.160.000,00 DA** représentant la location de deux (02) appartements pour le personnel du Fournisseur 8 Autres comptes débiteurs d'un montant de **1.967.297,29 DA** représentant diverses opérations financières non positionnées par la BADR P M.

➤ **Anomalie dans le compte autres débiteurs**

- ✓ Le compte N° 455030 « Part EURL GM.T » enregistre un solde nul au 31 décembre 2019, constitué de mouvements Débit/Crédit d'un montant de **-794.000.000,00 DA**. Ce montant représente les opérations de régularisation comptables ci-dessous indiquées :

a) 31 Décembre 2016 (pièce N° 01, Folio 01) Régularisation par GM.T en prêt :

N° Cpte	Libellé	Montant (DA)	
		Débit	Crédit
455030	Part EURL GM.T	794000000,00	
168000	Autres Emprunts et Dettes Assimilées		794000000,00

b) Au 28 Février 2019 (Pièce N° 05, Folio 01) écriture de régularisation en prêt :

N° Cpte	Libellé	Montant (DA)	
		Débit	Crédit
455030	Part EURL GM.T	-794000000,00	
168000	Autres Emprunts et Dettes Assimilées		-794000000,00

- ✓ Ces écritures de régularisation sont considérées fictives en l'absence de pièces justificatives.
- ✓ Les analyses des comptes ci-dessus mis à notre disposition ne reflètent pas la réalité et aucun rapprochement de ces comptes n'a été établi à la date du 31 décembre 2019.
- ✓ Le compte N° 476000 « Dépenses en attente d'imputation » renferme un solde nul au 31 décembre 2019, enregistre des mouvements Débit/Crédit d'un montant de **92.957.616,83 DA**. Ce montant est constitué des écritures comptables suivantes :

c) 31 Décembre 2018 (pièce N° 05, Folio 21) écriture de régularisation CP 47 :

N° Cpte	Auxiliaire	Libellé	Montant (DA)	
			Débit	Crédit
401000	5-001	Douane Algérie	72810148,27	-
401200	404003	Créditeurs de Service	20227468,56	-
476000	-	Dépenses en attente d'imputation	-	93037616,83

d) Au 31 Décembre 2019 (Pièce N° 129, Folio 13) écriture de régularisation CP 401 :

N° Cpte	Auxiliaire	Libellé	Montant (DA)	
			Débit	Crédit
401000	5-001	Douane Algérie	-72810148,27	-
401200	404003	Créditeurs de Service	-20227468,56	-
476000	-	Dépenses en attente d'imputation	-	-93037616,83

- ✓ L'examen de ces comptes fait ressortir des opérations de régularisation comptables du 31 décembre 2019 annulant celles du 31 Décembre 2018 avec un écart de **80.000,00 DA** non identifié en comptabilité dans le compte N° 476000 « Dépenses en attente d'imputation » (**93.037.616,83 – 92.957.616,83**).

- ✓ Cette situation dénote l'absence de pièces justificatives pour permettre une analyse fiable de ces comptes.

2.1.2.2. Impôts et taxes assimilés

Ce compte renferme un montant de **51 261 471,81 DA** au 31 décembre 2019 constitué de :

Taxes sur IBS	3.000,00 DA
TVA déductibles	2.366.363,81 DA
Précompte TVA	48.892.108,00 DA

➤ **Anomalie dans le compte des impôts et taxes assimilées**

- ✓ Le CAC recommande de procéder à l'apurement du précompte sur TVA d'un montant de **48.892.108,00 DA**.

2.1.2.3. Trésorerie

La Trésorerie de la SPA privée renferme un solde débiteur de **414.988.344,04 DA** au 31 décembre 2019 contre **3.123.034.863,57 DA** en 2018, soit une diminution de **2.708.046.519,53 DA (86,71 %)**. Elle représente **88,22 %** de l'actif courant :

- Valeurs à l'encaissement	856.277,49 DA
- Banques, comptes courants	60.355.789,57 DA
- Caisse	6.275,00 DA
- Accréditifs	353.770 001,98 DA

➤ **Anomalies dans le compte de trésorerie**

- ✓ Les valeurs à l'encaissement d'un montant de **856.277,49 DA** représentent des chèques comptabilisés par erreur par BANK FB Sur une autre filiale du même groupe de la SPA privée.

- EPAL	802.033,67 DA
- SNA	54.243,82 DA

- ✓ Les soldes des comptes bancaires d'un montant de **60 355 789,57 DA** au 31 décembre 2019, constitués :

- BADR E.H	248.927,82 DA
- BADR P.M	20.327.975,25 DA
- BANK FBA S.D	39.778.886,50 DA

- ✓ Les états de rapprochement bancaires ont été établis au 31 Décembre 2019 et présentent les insuffisances ci-dessous indiquées concernant le compte N° 625007294300074 BADR P.M.

- Différences sur relevés bancaires non justifiés par la BADR concernant les exercices suivants :	
○ Exercice 2017 (au débit)	148.165.474,73 DA
○ Exercice 2018 (au crédit)	147.919.349,90 DA
○ Exercice 2019 (au crédit)	20.396.392,14 DA

- ✓ Cette situation pendante avait entraîné la non mise à jour des états de rapprochement bancaires périodiques, ainsi que la comptabilité de la SPA privée à la date du 31 décembre 2019.
- ✓ Le CAC recommande de prendre toutes les dispositions réglementaires à l'effet d'apurer ces litiges avec la BADR P.M.
- ✓ Un solde des mouvements de l'exercice 2019 d'un montant de **92.453.777,76 DA** non encore expliqué par la BADR P.M au 31 décembre 2019
- ✓ Le montant de **261.316.224,22 DA** représente le solde restant de la provision de **29%** du crédit BADR.
- ✓ Le compte 542300 « Accréditifs BANK FB » renferme un solde nul au 31 décembre 2019 avait enregistré des mouvements débit/crédit d'un montant de **48.893.000,00 DA** au cours de l'exercice 2019. Ce compte devra faire l'objet d'une analyse approfondie par rapport aux mouvements des opérations financières enregistrées au titre de l'exercice 2019.
- ✓ L'examen du journal auxiliaire BADR P.M de l'exercice 2019 fait ressortir plusieurs opérations de régularisation comptables au débit et au crédit enregistrées par des signes négatifs (-).
- ✓ Ces opérations de régularisation comptables devront faire l'objet d'une analyse approfondie des comptes et ce, après rapprochement avec la BADR P.M.
- ✓ Le CAC signale par ailleurs, que tout enregistrement comptable dans ce journal de banque devra s'effectuer à l'appui de pièces justificatives (Avis de débit ou de crédit, bordereau de remise à l'encaissement ou autres).
- ✓ Le CAC recommande l'application du Décret exécutif N° 09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques. L'annulation d'écritures comptables par un signe négatif n'est pas conforme au contenu du décret ci-dessus indiqué.

2.2. Les éléments du passif

Le montant des éléments du passif de la SPA privée se présentent comme suit :

2.2.1. Capitaux propres

Les capitaux propres s'élèvent à (-) **578.182.170,78 DA** au 31 décembre 2019 contre (-) **349.784.964,94 DA** en 2018, enregistrent une diminution de **228.397.205,84 DA (65,30 %)** :

Tableau 9 : le montant des capitaux propres.

N° Cpt	libellé	Exercice 2018	Exercice 2019	Variation	
				Montant	Taux
101	Apport des particuliers	100000000,00	100000000,00	0,00	-
110	Report à nouveau	-367485613,67	-449784964,94	-73299351,27	-19,47
115	Corrections d'erreurs	0,00	-90739454,14	-90739454,14	-
12	Résultat net de l'exercice	-73299351,27	-137657751,70	-64358400,43	-87,80
Total Capitaux Propres		-349784964,94	-578182170,78	-228397205,84	-65,30
168000	Autres emprunts et dettes assimilées	4893500000,00	000	-4839500000,00	-
168100	Emprunts BADR P.M	10113353425,42	8509995268,49	-1603358156,93	-15,85
Total Passif Non Courant		14952853425,42	8509995268,49	-6442858156,93	-43,09

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

2.2.1.1. Apports des particuliers (101)

Conformément aux dispositions statutaires, le compte des Apports d'un montant de **100.000.000,00 DA** est constitué comme suit :

- Actionnaire M.A **(9994 actions x 10 000 DA) = 99.940.000,00 DA**
- Actionnaire M.N **(01 action x 10 000 DA) =10.000,00 DA**
- Actionnaire M.G **(01 action x 10 000 DA) = 10.000,00 DA**
- Actionnaire M.Am **(01 action x 10 000 DA) = 10.000,00 DA**
- Actionnaire M.No **(01 action x 10 000 DA) = 10.000,00 DA**
- Actionnaire M.Na **(01 action x 10 000 DA) =10.000,00 DA**
- SPA G.M T **(01 action x 10 000 DA) =10.000,00 DA**

2.2.1.2. Report à Nouveau (110)

Le compte report à nouveau présente un solde débiteur de **449.784.964,94 DA** au 31 décembre 2019, constitué par des résultats déficitaires des exercices suivants :

- Exercice 2015 **2.443.955,07 DA**
- Exercice 2016 **232.539.303,03 DA**
- Exercice 2017 **141.502.355,57 DA**
- Exercice 2018 **73.299.351,27 DA**

- Exercice 2019 **137.657.751,70 DA**

2.2.1.3. Corrections d'erreurs (115)

Ce compte enregistre un solde débiteur de **90.739.454,14 DA** au 31 décembre 2019, constitué essentiellement par des écarts de change et de factures de surestaries des équipements importés au titre des exercices 2017 et 2018.

- **Anomalies dans le compte corrections d'erreurs**
- ✓ Le compte « Report à Nouveau » d'un montant de **449.784.964,94 DA** et le compte « Corrections d'erreurs » d'un montant de **90.739.454,14 DA** devront être repris par le compte « Immobilisations en cours » s'agissant des opérations financières liées aux travaux de réalisation du projet de l'usine de raffinerie du Sucre.
- ✓ Lors de la tenue de l'AGO de la SPA privée de l'exercice 2019, une résolution devra être prise pour l'affectation des comptes précités au compte « Immobilisations en cours ».
- ✓ Le CAC signale que les exercices 2016, 2017 et 2018 n'avaient pas fait l'objet de contrôle par un commissaire aux comptes. Cette situation demeure en contradiction des dispositions réglementaires prévues par le code de commerce en vigueur.

2.2.1.4. Autres emprunts et dettes assimilées « 168000 »

Ce compte renferme un solde nul au 31 Décembre 2019, enregistre une diminution de **4.839.500.000,00 DA** par rapport à l'exercice 2018.

Cette diminution s'explique par les écritures de régularisation comptables indiquées ci-dessous :

Tableau 10 : le montant des autres emprunts et dettes assimilées.

N° Cpte	Libellé	Montant (DA)	
		Débit	Crédit
451100	Apports SPA GM.T	-4289500000,00	-
455010	Apports Actionnaire M.A	-508000000,00	-
467000	Apports AGRO Alimentaire	-2000000,00	-
467000	SARL M.C	-40000000,00	-
168000	Autres emprunts et dettes assimilées	-	-4839500000,00

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

- **Anomalie dans le compte autres emprunts et dettes assimilées**
- ✓ Après examen de ces comptes, Le CAC a relevé que les opérations de régularisation comptables ne comportent pas de pièces justificatives par rapport au rapprochement avec les comptes d'actionnaires et de la BADR P.M. Il a constaté également qu'aucun procès-verbal de rapprochement de ces comptes n'a été établi au 31 décembre 2019.

2.2.1.5. Emprunts BADR P.M (168100)

Ce compte renferme un solde créditeur de **8.509.995.268,49 DA** au 31 décembre 2019, enregistre une diminution de **6.442.858.156,93 DA**, soit **43,09 %** par rapport à l'exercice 2018.

- **Anomalie dans le compte Emprunts BADR P.M**
- ✓ Cette diminution représente plusieurs redressements comptables effectués au cours de l'exercice 2019. Les opérations financières relatives à cet emprunt n'avaient pas fait l'objet d'un suivi rigoureux au sein de la SPA privée. Ces régularisations comptables justifient la non fiabilité de la tenue de la comptabilité du projet.

2.2.2. Le passif courant

Le passif courant passe de **1.752.100 006,78 DA** en 2018 à **8.001.765.722,27 DA** au 31 décembre 2019, soit une augmentation de **6.249.665.715,49 DA**.

Tableau 11 : le montant du passif non courant

N° Cpte	Libellé	Exercice 2018	Exercice 2019	Variation	
				Montant	Taux
401	Fournisseurs de stock et de service	2394189,44	12020547,90	9626358,46	-
404	Fournisseurs d'immobilisation	452205661,33	566370473,26	114164811,93	25,25
408	Fournisseurs Factures non parvenues	84728,00	0,00	-84728,00	-
S/Total Fournisseurs et Comptes Rattachés		454684578,77	578391021,16	123706442,39	27,21
444	Impôt sur IBS	10000,00	10000,00	0,00	-
447	Taxes Professionnelles d'apprentissage (2%)	384780,08	852502,00	467721,92	-
S/Total Impôt et Assimilés		394780,08	862502,00	467721,93	-
421	Personnel Rémunération dues	0,00	19090597,13	19090597,13	-
425	Prêts au personnel	0,00	2900009,77	2900009,77	53,99
431	Sécurité sociale	899177,56	1384659,81	485482,25	-4,71
442	IRG	1057802,77	1007981,63	-49821,14	-
451	Opération Groupe	0,00	4786935169,55	4786935169,55	98,74
455	Associés comptes courants	1293250629,22	2570250629,22	1277000000,00	-
467	Autres créditeurs				-
477	Recettes en attente d'imputation	0,00	40943152,00	40943152,00	-
S/Total Autres Dettes		1295607609,55	7422512199,11	-1413038,38	-
512300	BANK FB	1413038,38	0,00	-1413038,38	-
S/Total Trésorerie passif		1413038,38	0,00	-1413038,38	-
Total Passif Courant		1752100006,78	8001765722,27	6249665715,49	-

Le poste fournisseurs et comptes rattachés renferme un solde créditeur de **578.391.021,76 DA** au 31 décembre 2019, enregistre une augmentation de **123.706.442,39 DA (27,21 %)** par rapport à l'exercice 2018. Il représente **0,72 %** du total passif courant :

- Fournisseurs de stocks et de services	12.020.547,90 DA
- Fournisseurs d'immobilisations	566.370.473,26 DA

➤ **Anomalie dans le compte fournisseur de stock et service**

- ✓ Le CAC recommande de procéder à l'assainissement de la balance auxiliaire des fournisseurs de stocks et de services.

Le poste impôts et assimilés renferme un solde créditeur de **862.502,00 DA** au 31 décembre 2019, enregistre une augmentation de **467.21,92 DA** par rapport à l'exercice 2018 :

- Impôts sur IBS	10.000,00 DA
- Taxe professionnelle d'apprentissage	852.502,00 DA

Le poste autres dettes et assimilées de l'exercice 2019 renferme un solde créditeur de **7.422.512.599,11 DA** contre **1.295.607.609,55 DA** en 2018, soit une augmentation de **6.126.904.589,56 DA**. Il représente **92,76 %** du total passif courant :

- Personnel, Rémunérations dues	17.175.811,32 DA
- Indemnités congés payés	1.914.781,81 DA
- Prêts au personnel	2.900.009,77 DA
- Sécurité sociale	1.384.659,81 DA
- IRG sur salaire	1.003.536,91 DA
- IRG 10 % retenue à la source	4.444,72 DA
- Opérations Groupe (EURL GM.T)	4.786.935.169,55 DA
- Associé M.A	2.570.250.629,22 DA
- Autres créditeurs	40.943.152,00 DA

➤ **Anomalies dans le compte autres dettes et assimilés**

- ✓ Le compte N° 455010 « Opérations Groupe » EURL GM.T fait ressortir un solde créditeur de **4.786.935.169,55 DA** au 31 décembre 2019 alors que le solde débiteur communiqué par le Groupe GM.T vis-à-vis de la SPA privée est de l'ordre de **6.653.725.505,12 DA**, soit un écart de **1.866.790.335,55 DA** non rapproché à la date du 31 décembre 2019. Le CAC considère que les opérations comptables relatives à ces comptes ne reflètent pas la réalité par rapport aux analyses des comptes mises à notre à disposition.
- ✓ Le compte associé M.A d'un montant de **2.570.250.629,22 DA** n'avait pas fait l'objet de rapprochement à la date du 31 décembre 2019.

- ✓ Le CAC recommande l'apurement du compte « Autres créditeurs » d'un montant de **40.943.152,00 DA.**
- ✓ Le CAC signale l'absence de rapports de gestion et de rapports de Commissaires aux comptes des exercices 2016-2017 et 2018.

2.3. Tableau des charges et produits

Les charges et produits des exercices 2019/2018 sont détaillés dans le tableau ci-après :

Tableau 12 : le tableau des charges et produits.

Libellé	Exercice 2018	Exercice 2019	Variation
Achats consommés	0,00	3660182,41	3660182,41
Services extérieurs et autres consommations	17333529,63	37488267,83	20154738,20
Charges personnel	30508918,63	58710629,76	28201711,13
Impôt Taxes et versements Assimilées	8733783,08	15497506,00	6763722,92
Autres charges opérationnelles	0,00	13026765,29	13026765,29
Charges financières	92914802,15	16042068,89	76872733,26
Impôt exigibles sur le résultat ordinaire	10000,00	10000,00	0,00
Total des charges (1)	149501033,49	144435420,18	5065613,31
Autres produits opérationnels	73915072,76	3185905,68	70729167,08
Produits financiers	2286609,46	3591762,80	1305153,34
Total des produits (2)	76201682,22	6777668,48	69424013,74
Résultat déficitaire de l'exercice (1)-(2)	73299351,27	137657751,70	64358400,43

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

Le CAC recommande de solder l'ensemble des charges et produits de l'exercice 2019 par le compte Immobilisations en cours, s'agissant des opérations de dépenses d'exploitation concernant la réalisation des travaux de construction de l'usine de raffinerie de la SPA privée.

2.4. Les réserves

- Analyse approfondie des comptes suivants :
 - Compte N° 168100 « Autres Emprunts BADR »
 - Compte N° 232000 « Immobilisations corporelles en cours »
 - Compte N° 238100 « Avances et Acomptes versés sur Immobilisations »
 - Compte N° 275300 « Cautions versées BANK FB »
 - Compte N° 451100 « Opérations Groupe EURL GM.T »
 - Compte N° 455010 « Associé M.A »
 - Compte N° 512201 « BADR P.M »
 - Compte N° 512300 « BANK FB »
 - Compte N° 542200 « Accréditifs BADR BANK »
 - Compte N° 542300 « Accréditifs BANK FB »

- Procès-verbal de rapprochement Crédit BADR P.M/SPA privé
- Procès-verbal de rapprochement Opérations Groupe GM.T/SPA privée
- Audit externe sur l'ensemble des contrats d'investissements relatifs au projet
- Ecarts à justifier sur relevés bancaires des exercices :

• Exercice 2017	148 165 474,73 DA (Débit)
• Exercice 2018	147 919 349,90 DA (Crédit)
• Exercice 2019	20 396 392,14 DA (Crédit)

- Mouvements importants des régularisations comptables sur journal auxiliaire de banque BADR P.M
- Assainissement de compte « Autres créditeurs » d'un montant de 40 943 152,00 DA après analyse
- Diverses opérations fictives (mouvements Débit/Crédit) d'un montant de - 794 000 000,00 DA concernant le compte 455030 « EURL GM.T »
- Compte soldé « dépenses en attente d'imputation » d'un montant de 93 037 616,83 DA sans pièces justificatives
- Ecart d'un montant de 1 866 790 335,55 DA concernant le rapprochement des comptes courants EURL GM.T et SPA privée à justifier
- Restitution de garanties aux fournisseurs étrangers avant la mise en fonctionnement des équipements
- Les accréditifs d'un montant de 92 453 777,76 DA non identifiés
- Les soldes ci-dessous indiqués devront être affectés au compte Immobilisations en cours par une Résolution de l'AGO :
 - Compte N° 115 « corrections d'erreurs » d'un montant de 90 739 454,14 DA
 - Compte N° 110 « Report à Nouveau » d'un montant de 449 784 964,94 DA

- Application du décret exécutif N° 09-110 du 07 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques.

Section 3 : Rapport spécial du commissaire aux comptes

La première section du chapitre 1 du journal officiel de la République algérienne n° 24 du 30 Avril 2014 stipule que le commissaire aux comptes doit clairement indiquer dans un paragraphe précédent l'expression de l'opinion, les réserves exprimées en les quantifiant lorsque cela est possible pour ressortir leur impact sur le résultat et la situation financière de l'entité. Dans la section précédente, nous avons indiqué les réserves ayant conduit au refus de certification, et maintenant, nous allons présenter le rapport spécial du CAC dans cette troisième section.

3.1. Rapport de certification

Compte tenu des diligences que le commissaire aux comptes avait accomplies selon les recommandations de profession et des observations formulées dans le rapport technique ainsi que les réserves contenues dans la deuxième section de ce présent chapitre, l'auditeur externe estime ne pas être en mesure de certifier les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés et dont copies du bilan et du tableau des charges et produits sont mentionnés dans la section précédente, et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2019 de la SPA privée.

3.2. Opinion sur le contenu du rapport de gestion du conseil d'administration

Conformément à l'article 715 bis 4 du code de commerce relatif aux informations contenues dans le rapport de gestion de l'exercice de 2019, le CAC informe que le conseil d'administration de la SPA privé n'avait pas établi de rapport de gestion à la date du 31 décembre 2019.

3.3. Rapport sur les cinq meilleures rémunérations

Conformément à l'article 680 du code de commerce et en application de chapitre n°4 de l'arrêté du 24 juin 2013 du Ministère des finances, le commissaire aux comptes a dressé le tableau des cinq meilleures rémunérations de l'exercice 2019 de la SPA privée comme suit :

Tableau 13 : le tableau des cinq meilleures rémunérations.

N° ordre	Noms et prénoms	Fonctions	SBA (DA)	SNA (DA)
01	D.A	Directeur général	4.586.160	3.000.009,60
02	K.A	Chef de projet	1.961.727,41	1.414.983,26
03	H.A	Responsable utilités	1.601.179,19	1.138.755,51
04	AC.A	Superviseur travaux électricité	1.539.336,19	1.129.365,06
05	B.R	Directeur technique	1.567.756,74	1.118.412,87
Total			11.256.160,01	7.801.526,30

Source : conçu par nous-mêmes d'après les documents internes de la SPA privée.

3.4. Rapport sur les résultats des cinq derniers exercices

Conformément à l'article 678 du Code de Commerce et en application du chapitre n° 06 de l'Arrêté du 24 Juin 2013 du Ministère des Finances, le commissaire aux comptes a l'honneur de présenter, les résultats des cinq (05) derniers exercices de la SPA privée comme suit :

Exercice 2015	2 443 955,07 DA (Déficiaire)
Exercice 2016	232 539 303,03 DA (Déficiaire)
Exercice 2017	141 502 355,57 DA (Déficiaire)
Exercice 2018	73 299 351,27 DA (Déficiaire)
Exercice 2019	137 657 751,70 DA (Déficiaire)

Observation : Les résultats ci-dessus indiqués devront être transcrits dans le compte des immobilisations en cours s'agissant d'une société en état de projet.

3.5. Rapport spécial relatif aux jetons de présence « Exercice 2019 » versés aux administrateurs de la SPA privée :

Le commissaire aux comptes informe qu'au titre de l'exercice 2019, aucun jeton de présence n'a été versé aux administrateurs.

3.6. Rapport spécial relatif aux frais de mission à l'étranger « Exercice 2019 »

Le commissaire aux comptes informe qu'au titre de l'exercice 2019, aucune mission à l'étranger n'a été effectuée.

3.7. Rapport Spécial relatif aux avantages particuliers accordés au personnel au titre de l'exercice 2019

Conformément à la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et en application de l'article 25 du chapitre n° 05 de l'arrêté du 24 juin 2013 du ministère des finances, le commissaire aux comptes a l'honneur d'informer qu'aucune situation d'avantages particuliers accordés au personnel de la SPA privée durant l'exercice 2019 n'a été mise à notre disposition.

3.8. Rapport spécial relatif aux prises de participations « Exercice 2019 »

Conformément à l'article 732 bis 1 du code de commerce et en application du chapitre n° 15 de l'arrêté du 24 juin 2013 du ministère des finances, nous vous informons que la SPA privée ne détient aucune participation au titre de l'exercice 2019.

NB : Nous avons remarqué que le commissaire aux comptes n'a pas mis de rapport spécial sur le contrôle interne ni sur la continuité de l'exploitation malgré que les normes de rapport les exigent.

Dans cette section, nous avons présenté les différents rapports spéciaux du commissaire aux comptes, à savoir : le rapport de certification, le rapport des cinq meilleures rémunérations, le rapport sur les résultats cinq derniers exercices, l'opinion sur le rapport de gestion, ...

Conclusion

Dans le cadre d'une mission d'audit légal exécutée par le commissaire aux comptes et confiée par l'assemblée générale de la SPA privée, le CAC a vérifié l'inexistence des incompatibilités et des interdictions qui peuvent empêcher le bon déroulement de la mission, puis il l'a réalisée conformément aux diligences de la profession en effectuant des contrôles par sondage eu égard aux règles régissant les normes admises par la profession. Les comptes qui ont été soumis pour vérification du commissaire aux comptes ont été arrêtés le 31 décembre 2019 par le conseil d'administration de la SPA privée pour un total du bilan de 15.933.578.819,98 D A avec un résultat déficitaire de 137.657.751,70 DA.

Le commissaire aux comptes a détecté plusieurs anomalies significatives dans les états financiers de la SPA privée. Ces anomalies concernent presque tous les comptes de la société : des doubles facturations, des opérations fictives, des écarts considérables dans le rapprochement des comptes, des comptes soldés sans pièces justificatives, ...etc. En se basant sur ces éléments probants suffisants, le commissaire aux comptes a exprimé son opinion sous forme d'un refus de certification des comptes de la SPA, et il considère que ceux-ci ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice de 2019 vu la pertinence des éléments probants collectés. C'est un cas de refus de certification pour désaccord.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

L'audit légal est une procédure méthodique menée par un commissaire aux comptes indépendant, conformément aux normes d'audit. Son objectif est de fournir une assurance raisonnable, non absolue, sur la régularité, la sincérité et le reflet de l'image fidèle des informations financières contenues dans les états financiers d'une entité. Cette démarche comporte quatre phases clés : la prise de connaissance de l'entité et la planification de la mission, l'évaluation du contrôle interne, la vérification des comptes et la rédaction du rapport final. La profession de commissaire aux comptes est réglementée et exige une expertise spécifique, le respect du secret professionnel, une totale indépendance et un engagement envers la qualité du travail. La certification des comptes consiste en une opinion motivée émise par le commissaire aux comptes pour renforcer la confiance des parties prenantes. Les entreprises soumises à cette certification ont généralement un chiffre d'affaires qui dépassent les 10.000.000 da ou détiennent des biens de l'État. Le commissaire aux comptes peut émettre une certification sans réserves si les comptes sont exempts d'anomalies significatives, une certification avec réserves en cas d'anomalies non significatives, ou un refus de certification si des anomalies significatives affectent de manière substantielle les résultats financiers et la situation patrimoniale de l'entité auditée.

Le refus de certification des comptes fait partie de l'audit légal où le commissaire aux comptes décide de ne pas attester la fiabilité des informations financières de l'entité auditée. Plusieurs raisons majeures peuvent entraîner ce refus : la limitation lorsque des obstacles entravent la réalisation de l'audit, le désaccord lorsque des anomalies significatives ne sont pas corrigées malgré les recommandations du commissaire aux comptes, et enfin, l'incertitude résultant de menaces affectant la continuité de l'exploitation de l'entreprise. Les conséquences du refus de certification sont considérables, touchant divers aspects de l'entreprise. Cela peut déclencher des poursuites judiciaires, avoir des implications fiscales, compliquer les décisions de financement et les relations commerciales, nécessiter des corrections comptables importantes, ébranler la confiance des partenaires et inquiéter les employés.

Lors de notre première immersion dans le monde pratique de l'audit légal en réalisant une étude de cas réel relatif à une mission de commissariat aux comptes effectuée au sein d'une SPA privée et qui a fait l'objet d'un refus de certification des comptes, le CAC a d'abord vérifié qu'aucune incompatibilité ou interdiction légale et réglementaire est liée à la mission. Il a ensuite réalisé l'audit conformément aux normes algériennes d'audit en effectuant des contrôles par sondage. D'après une analyse approfondie des documents comptables de l'entité auditée, le CAC a découvert plusieurs anomalies significatives dans les états financiers, telles que des doubles facturations, des opérations fictives, des écarts importants dans le rapprochement des comptes et des comptes soldés sans pièces justificatives, et ces anomalies n'ont pas fait l'objet de correction malgré les recommandations de l'auditeur externe. Sur la base de ces éléments probants suffisants, le CAC a décidé de refuser la certification des comptes de la SPA, exprimant ainsi son désaccord quant à la fiabilité des informations financières pour l'exercice 2019. Les conséquences de ce refus de certification pourraient être graves, incluant éventuellement la liquidation et l'acquisition de cette entreprise par un autre groupe en raison de problèmes financiers sérieux.

A l'issue d'un enrichissant stage au sein d'un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, et après avoir assimilé des connaissances fondamentales tout au

long de l'élaboration de ce mémoire sur la mission du commissariat aux comptes de son début jusqu'à la fin, nous avons pu valider notre première hypothèse. Notre recherche descriptive et notre étude de cas ont solidement étayé l'idée que la signification d'une anomalie réside dans sa capacité à exercer un impact significatif sur les résultats et la situation du patrimoine de l'entité auditée. Toutefois, nous avons démontré au travers de nos recherches approfondies, la réfutation de la seconde hypothèse qui considère que l'existence des anomalies significatives constitue la seule cause du refus de certifications des comptes. Il ressort clairement de nos travaux que deux autres causes conduisent au refus de certification par un commissaire aux comptes à savoir : la limitation et l'incertitudes

Bibliographie

1. Ouvrages

- Bertin.E, Godweski.C, Khelassi.R, manuel comptabilité et audit, Berti, Alger, 2002.
- CNCC, le commissaire aux comptes et le passage aux IFRS : démarche d'audit, décembre 2005, Paris.
- Marie-Pierre MAIRESSE, Robert OBERT, Comptabilité et audit : Manuel et applications, 2^{ème} édition, DUNOD, 2009.

2. Codes législatifs

- Code de commerce.
- Code des marchés publics.
- Code des procédures fiscales.
- Code pénal.
- Journal officiel de la République algérienne n°19.
- Journal officiel de la République algérienne n°21.
- Journal officiel de la République algérienne n°24.
- Journal officiel de la République algérienne n°35.
- Journal officiel de la République algérienne n°42.
- Journal officiel de la République algérienne n°43.
- Journal officiel de la République algérienne n°74.

3. Normes

- Normes algériennes d'audit.
- Normes internationales d'audit.

4. Documents

- Documents internes de la SPA privée.
- Circulaire n°346 /14.
- Rapport général du commissaire aux comptes.
- Rapport spécial du commissaire aux comptes.

Liste des tableaux

Tableau 1: Les normes algériennes d'audit.....	7
Tableau 2: Barème des honoraires du CAC	27
Tableau 3 : l'actif de la SPA privée	65
Tableau 4: le passif de la SPA privée.....	66
Tableau 5 ; le passif de la SPA privée.....	67
Tableau 6 ; les immobilisations incorporelles et corporelles	68
Tableau 7: le montant des comptes fournisseurs des immobilisations corporelles en cours. ..	69
Tableau 8 : le montant de l'actif courant.....	72
Tableau 9 : le montant des capitaux propres.	76
Tableau 10 : le montant des autres emprunts et dettes assimilées.	77
Tableau 11 : le montant du passif non courant.....	78
Tableau 12 : le tableau des charges et produits.....	80
Tableau 13 : le tableau des cinq meilleures rémunérations.....	82

Liste des figures

Figure 1 : Les étapes de l'approche traditionnelle	8
Figure 2 : Les étapes de l'approche par les risques	9
Figure 3 : Procédure du refus de certification des comptes.	40
Figure 4 : les causes du refus de certification des comptes.....	46
Figure 5 : les conséquences du refus de certification	55

Annexes

Table des matières

Remerciement

Dédicace

Dédicace

Liste des abréviations

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale 1

Chapitre I : Audit légal et commissaire aux comptes 4

Introduction 4

Section 1 : Cadre général d’audit légal 5

1. Historique d’audit légal en Algérie 5

2. Définition et objectifs d’audit légal 6

3. Normes algériennes d’audit légal 7

4. Approches d’audit légal 8

5. Démarche d’audit légal 9

Section 2 : La profession du commissariat aux comptes 17

2.1. Histoire et définition de la profession du commissariat aux comptes 17

2.2. Conditions et modalités d’exercice de la profession du CAC 18

2.3. Normes générales du CAC 19

2.4. Mandat, missions et rôles du CAC 19

2.5. Incompatibilités et interdictions 22

2.6. Responsabilités, obligations et droits 23

Section 3 : La certification des comptes 28

3.1. Définition de la certification des comptes 28

3.2. Utilité de la certification des comptes 28

3.3. Les entités assujetties à la certification des comptes 29

3.4. Outils et procédures de certification 30

3.5. Les degrés de certification des comptes 33

3.6. Le rapport de certification 34

Conclusion 37

Chapitre II : Refus de certification des comptes38

Introduction	38
Section 1 : Le refus de certification des comptes	39
1.1. Définition du refus de certification des comptes	39
1.2. La procédure du refus de certification des comptes.....	39
1.3. Notion d'anomalie	41
1.4. Les cas du refus de certifications	42
Section 2 : Classification des motifs du refus de certification	46
2.1. Refus de certification des comptes pour limitation.....	46
2.2. Refus de certification des comptes pour désaccord	48
2.3. Refus de certification des comptes pour incertitudes.....	53
Section 3 : Les conséquences du refus de certification des comptes.....	55
3.1. Conséquences juridiques.....	56
3.2. Conséquences fiscales.....	58
3.3. Conséquences financières	59
3.4. Conséquences comptables.....	60
3.5. Conséquences commerciales.....	60
3.6. Conséquences sociales	60
Conclusion	61

Chapitre III : Etude de cas sur le refus de certification des comptes62

Introduction	62
Section 1 : Présentation de l'auditeur, de l'audité et de la mission d'audit.....	63
1.1. Présentation du cabinet de commissariat aux compte KCC	63
1.2. Présentation de l'entité auditée	63
1.3. Présentation de la mission.....	63
1.4. Présentation des états financiers de la SPA privée	64
Section 2 : Détection des anomalies dans les comptes de la SPA privée.....	68
2.1. Les éléments d'actif	68
2.2. Les éléments du passif	76
2.3. Tableau des charges et produits	80
2.4. Les réserves.....	81
Section 3 : Rapport spécial du commissaire aux comptes	82
3.1. Rapport de certification.....	82
3.2. Opinion sur le contenu du rapport de gestion du conseil d'administration	82

3.3. Rapport sur les cinq meilleures rémunérations	82
3.4. Rapport sur les résultats des cinq derniers exercices	83
3.5. Rapport spécial relatif aux jetons de présence « Exercice2019 » versés aux administrateurs de la SPA privée :	83
3.6. Rapport spécial relatif aux frais de mission à l'étranger « Exercice 2019 »	83
3.7. Rapport Spécial relatif aux avantages particuliers accordés au personnel au titre de l'exercice 2019	83
3.8. Rapport spécial relatif aux prises de participations « Exercice2019 »	83
Conclusion	84
Conclusion générale.....	85
Bibliographie	85
Liste des tableaux.....	86
Liste des figures.....	86
Annexes	87
Résumé	88
Abstract.....	88

Résumé

L'audit légal, réalisé par un commissaire aux comptes indépendant, vise à donner une assurance raisonnable sur la fiabilité des informations financières d'une entité conformément aux normes d'audit. Cette procédure se divise en quatre phases : prise de connaissance de l'entité, évaluation du contrôle interne, vérification des comptes, et rédaction du rapport final. La profession de commissaire aux comptes est strictement réglementée et exige expertise, indépendance, et respect du secret professionnel. La certification des comptes renforce la confiance des parties prenantes. Le refus de certification peut découler de trois raisons majeures : la limitation, lorsqu'il y a des obstacles à l'audit, le désaccord, lorsque des anomalies significatives ne sont pas corrigées malgré les recommandations du commissaire aux comptes, et l'incertitude, lorsque des menaces pèsent sur la continuité de l'entreprise. Les conséquences d'un refus de certification sont graves, allant de poursuites judiciaires à des implications fiscales, des complications financières, des corrections comptables, une perte de confiance des partenaires, et des inquiétudes des employés. Dans notre étude de cas d'une SPA privée, le CAC a refusé la certification des comptes en raison de multiples anomalies significatives graves non corrigées, ce qui a entraîné la liquidation de l'entreprise.

Mots clés : audit légal, commissaires aux comptes, refus de certification, indépendance, anomalies significatives, normes d'audit.

Abstract

Legal audit, conducted by an independent auditor known as a statutory auditor, aims to provide reasonable assurance about the reliability of an entity's financial information in accordance with audit standards. This process involves four phases: gaining an understanding of the entity, evaluating internal controls, verifying accounts, and preparing the final report. The profession of statutory auditor is highly regulated and requires expertise, independence, and adherence to professional secrecy. Certification of accounts enhances trust among stakeholders. Refusal to certify can result from three main reasons: limitation, when audit obstacles are encountered; disagreement, when significant anomalies remain uncorrected despite auditor recommendations; and uncertainty, when threats to the company's continuity exist. The consequences of refusing certification are serious, ranging from legal actions to tax implications, financial complications, accounting corrections, loss of partner trust, and employee concerns. In our case study of a private SPA company, the statutory auditor refused to certify the accounts due to multiple severe uncorrected significant anomalies, leading to the liquidation of the company.

Keywords: legal audit, statutory auditor, audit standards, independence, refusal to certify, significant anomalies.