

Université D'Oran 2

Mohamed Ben Ahmed



جامعة وهران 2

محمد بن أحمد

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de
gestion

Révision Comptable et Financière

Polycopié de cours préparé par :

M. Ayachi FELA

Maître de conférences A

FSECSG

Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, Algérie.

Année Universitaire : 2022-2023

Avant propos

Ce support présente à l'étudiant une vision globale, simplifiée et rigoureuse de la révision comptable et financière, nourrie d'une démarche globale de l'auditeur financier. Il est conçu comme un résumé de différentes questions liées au cours de la révision comptable et financière tel que le contrôle interne, l'audit financier et comptable et le commissariat aux comptes.

Il a été élaboré en septembre 2020, suite à la réforme de la comptabilité en 2007 et des professionnels de la comptabilité en 2010, pour servir comme manuel de cours à la faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion à l'université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed. Il a été mis à jour à chaque promulgation d'un texte réglementaire relatif à la comptabilité, aux professionnels de la comptabilité et à l'audit. Il est présenté en quatre grandes parties :

- La première se propose d'éclairer, à travers une approche conceptuelle, sur ce qui est le contrôle interne, les rôles qui lui sont assignés, sa mise en place au sein d'une entreprise, et son opérationnalité, et en fin un résumé de ses objectifs.
- La deuxième est consacré à l'audit en générale, elle portera sur la compréhension de les notions de la révision, de l'audit et les notions avoisinantes, sa normalisation, ses typologies et ses objectifs.
- La troisième sera dédiée à l'audit légal "le commissariat aux comptes" dans laquelle nous discutons les aspects théoriques et réglementaires de l'activité du commissaire aux comptes.
- La quatrième section sera dédiée à la description de la démarche globale de l'audit en partant de la prise de connaissance générale de l'entreprise jusqu'à l'élaboration du rapport final.

L'objectif principal de ce recueil est d'une part d'initier et de familiariser l'étudiant au raisonnement de l'audit financier et comptable et d'autre part lui permettre d'acquérir progressivement des outils utilisés dans cette profession.

Enfin, l'étudiant est invité à bien appréhender les concepts théoriques énoncés pendant le cours et aussi ne pas hésiter de consulter les ouvrages de références cités dans la bibliographie.

Plan du cours : Révision Comptable et Financière

Introduction	1
Section 1 : Le Contrôle Interne	4
I. Définitions	5
II. Les Rôles Du Contrôle Interne	5
III. Comment le contrôle interne se traduit-il au sein de l'entreprise ?	6
IV. Objectifs Du Contrôle Interne	9
Section 2 : Généralités sur l'audit	10
I. D'où vient l'Audit: un aperçu historique	11
II. Définition de l'Audit	13
III. Positionnement de l'audit par rapport aux notions mitoyennes	14
IV. Les normes d'audit	16
V. Les différents domaines de l'audit	19
VI. Les natures et les professionnels de l'audit	22
VII. Les objectifs de l'audit	28
Section 3 : L'audit légal	29
I. Historique du commissariat aux comptes	30
II. Définition du commissaire aux comptes	32
III. Statut légal du commissaire aux comptes	35
IV. Les missions du commissaire aux comptes	38
V. Responsabilités du commissaire aux comptes	42
VI. Les risques liés à l'audit légal	45
VII. Les prérogatives et les obligations du commissaire aux comptes	47
VIII. Les incompatibilités et les interdictions du commissaire aux comptes	48
IX. Cessation des fonctions du commissaire aux comptes	50
X. Rémunération des commissaires aux comptes	51
XI. Objectifs de l'audit légal	51
Section 4 : La démarche d'audit	53
I. Prise De Connaissance Générale De L'entreprise	54
II. Evaluation Du Contrôle Interne	57
III. Appréciation Du Contrôle Interne	58
IV. L'approche En Termes De Cycle	61
V. La Collecte Des Eléments Probants	72
VI. Examen Des Comptes Annuels	75
VII. Travaux Finaux	78

Introduction

Le monde des affaires évolue constamment et les professionnels comptables se doivent de suivre son évolution pour affirmer davantage leur position dans un environnement économique de plus en plus complexe et exigeant.

Pour les missions d'audit des états financiers, dont ils ont le privilège d'être les acteurs exclusifs, les professionnels comptables s'efforcent de maintenir à un niveau élevé la crédibilité de l'opinion d'audit auprès des divers utilisateurs des états financiers. Cette crédibilité reste étroitement liée au référentiel adopté par l'auditeur pour l'exécution de ses travaux d'audit. La matière étant universelle, le référentiel se doit de l'être aussi. C'est d'ailleurs dans ce sens qu'ont œuvré la plupart des corporations professionnelles.

En effet, l'Algérie s'est engagée dans un vaste programme de réforme de la comptabilité d'entreprise et de l'Etat, avec respectivement le Système Comptable Financier¹, inspiré du référentiel comptable international IAS-IFRS² et la mise en œuvre en parallèle d'une adaptation des normes IPSAS³, le référentiel comptable international élaboré par l'IFAC⁴. Cette réforme de la comptabilité, a été suivie par une restructuration des professionnelles de la comptabilité, par la promulgation de la loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Par ailleurs, le Conseil National de Comptabilité s'apprête à parachever cette réforme par la transposition-adaptation dans la réglementation nationale des normes internationales d'audit, International Standard Auditing, ISA; appelés Normes Algériennes d'Audit, NAA⁵, qui s'intègrent dans un référentiel plus vaste, à savoir le référentiel IFAC.

¹ La date du 01 Janvier 2010, a marqué un grand tournant dans le domaine de la comptabilité en Algérie, puisqu'elle signifiait, l'obligation de préparation et de publication des états financiers conformément aux dispositions de la loi 07-11 du 25 novembre 2007, portant Système Comptable Financier.

² Référentiel élaboré par l'IASC : cette dernière fut fondée en 1973 (siège à Londres) sous forme d'association privée par des organisations professionnelles comptables de 9 pays. Elle est ouverte aux autres organisations professionnelles de tous les pays. Elle s'est transformée en « IASCF » en 2001, puis en "IFRS Fondation" en 2009. C'est l'IASB, "International Accounting Standards Board", le board, organe central de cette association qui publie les normes comptables internationales.

³ "International Public Sector Accounting Standards" : normes comptables internationales du secteur public (au sens de gouvernements, collectivités locales, établissements publics et parapublics tenant une comptabilité de type administratif, institutions internationales, etc.).

⁴ "International Fédération of accountants", fédération internationale des comptable : association privée créée en 1997 dont le siège est à New York, ouverte aux associations de comptable des pays qui en font la demande sous réserves que les critères d'adhésion soient remplis.

⁵ Référentiel élaboré par le Conseil National de Comptabilité à travers sa commission de normalisation. Les premières normes ont été publiées le 04 février 2016.

En effet, il y va de soi qu'un référentiel comptable fondé sur un référentiel international se doit d'être audité selon un référentiel international, ou s'en inspirant largement, pour assurer l'utilisateur des états financiers de l'entité audité, que la «mission d'assurance» portant sur ses états, procède de diligences à tout le moins proches de la pratique internationale.

Il est à préciser que cette réforme de la comptabilité et de l'audit s'inscrit dans la déclaration du NEPAD⁶ du 08/07/2001 par laquelle les chefs d'Etats de l'Unité Africaine⁷, dont le Président algérien, affichèrent leur volonté d'adopter pour leurs pays respectifs les référentiels internationaux en la matière, considérés notamment comme "une exigence minimale", "convaincus que les 8 codes et les normes⁸, sont de nature à promouvoir l'efficacité du marché, à combattre les gaspillages, à consolider la démocratie et à encourager les flux financiers privés".

C'est dans le cadre de cette volonté politique de l'Algérie de réformer en profondeur la pratique de l'audit financier⁹ par un encadrement juridique approprié, qu'un groupe ad-hoc de professionnels de l'audit, placé sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité, "CNC", s'attèle depuis juin 2011 à la confection des Normes Algériennes d'Audit, les NAA¹⁰.

Une trentaine de projets de normes, transposée des ISA, fut, depuis, écrite¹¹, et seize (16) normes ont été validés et publiés par la commission de normalisation du CNC. Les autres le seront au fur et à mesure de leur validation par la commission susvisée. Ce processus suivi pour les NAA, de transposition-adaptation des ISA et de publication-application graduelle, s'il venait à se confirmer, serait en rupture avec celui ayant prévalu pour le SCF caractérisé par l'application immédiate, en 2010, de l'ensemble du référentiel comptable.

Pour rappel, c'est le CNC qui est en charge de la normalisation comptable et d'audit et il a aussi pour mission de hisser les référentiels nationaux y afférents à la hauteur des standards internationaux conformément à la réglementation en vigueur¹².

⁶ « New Partnership for Africa's development » : nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique.

⁷ Qui a succédé à l'Organisation de l'Unité Africaine, OUA, en 2001.

⁸ Parce que, outre l'aspect comptable et audit, 6 autres codes de « bonne gouvernance » furent également adoptés.

⁹ Limité jusqu'à présent à l'audit légal encadré par la décision n° 103/SPM/94 du Ministre de l'Economie toujours en vigueur, portant diligences du CAC

¹⁰ Normes d'audit algériennes, sur les 36 (y compris la 200) en cours de validité présentement.

¹¹ En intégrant certaines modalités d'application des ISA dans le corps de la future norme et en conservant la numérotation originelle du référentiel international pour préserver le lien avec la source.

¹² Cf. Article 18, 5ème alinéa (pour le référentiel d'audit) et article 20, 6ème alinéa (pour le référentiel comptable) du décret exécutif n° 11-24 du 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du CNC.

Le rôle de l'information est devenu capital et seule l'existence de données significatives, objectives et fiables permet de diriger rationnellement une entité économique. c'est pourquoi, les dirigeants de l'entreprise doivent veiller à tout moment à une cohérence de toutes les activités et dans toutes les fonctions (de production, commerciales, financières, sociales.....).

Cette cohérence implique donc la mise en place d'un système de contrôle et d'autocontrôle et c'est à ce niveau que nous devons placer respectivement le rôle de l'audit et du contrôle interne.

La fonction d'audit constitue donc l'examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise et en même temps un moyen de prudence et d'austérité, alors que le contrôle interne regroupe l'ensemble des mécanismes, des dispositions incluses dans les organisations et dans les procédures, dont l'objet est d'assurer la qualité de l'information, la protection du patrimoine, le respect des lois comme des plans et politiques de la direction générale ainsi que l'efficacité du fonctionnement de l'entreprise.

Dans le cadre de notre formation, en sciences financières et comptables, il a été plus intéressant d'orienter notre recherche vers l'audit financier et comptable.

Dans cette optique, la première section du cours se propose de mettre en relief les différents niveaux et notions se rapportant au Contrôle Interne.

La deuxième section portera sur la compréhension de la notion d'audit et les notions avoisinantes, sa normalisation, ses typologies et ses objectifs.

La troisième section sera dédiée à l'audit légal "le commissariat aux comptes" dans laquelle nous discutons les aspects théoriques et réglementaires de l'activité du commissaire aux comptes.

La quatrième section sera dédiée à la description de la démarche globale de l'audit en partant de la prise de connaissance générale de l'entreprise jusqu'à l'élaboration du rapport final.

Section 1 :**Le Contrôle Interne**

De la fiabilité des informations résumées sur les documents de synthèses qui sont produites en application d'un système de gestion d'information appelé Système de Contrôle Interne, l'audit s'est ensuite progressivement étendu à l'appréciation de ce dernier, c'est-à-dire à la fiabilité de l'information de gestion et au respect des procédures internes¹³.

Cette section se propose de nous éclairer, en premier lieu, à travers une approche conceptuelle sur ce qui est le contrôle interne –un système regroupant l'ensemble des mécanismes de contrôle, des procédures, institués par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée-, ainsi que la relation existante entre ce dernier (contrôle interne) et l'audit, qui vient pour exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des informations produites en application de ce système.

En second lieu, elle se propose de mettre en relief les rôles assignés au contrôle interne, sa mise en place au sein d'une entreprise, et son opérationnalité, et en fin un résumé de ses objectifs.

¹³ LARENT .P. & PIERRE. T, 2014, " Pratique de l'audit opérationnel", Les Editions d'Organisation.

I. Définitions :

Définition -1- : «Le contrôle interne d'une entreprise est l'ensemble des systèmes de contrôle, établis par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien et l'intégrité des actifs et fiabiliser les flux d'information. Le concept de contrôle interne comprend les matières comptables et financières ainsi que la sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise». ¹⁴

Définition -2- : «Le contrôle interne est l'ensemble des dispositions incluses dans les organisations et dans les procédures, dont l'objet est d'assurer la qualité de l'information, la protection du patrimoine, le respect des lois comme des plans et politiques de la direction générale ainsi que l'efficacité du fonctionnement de l'entreprise». ¹⁵

Définition -3- : Selon l'institut anglais des experts comptables : «Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction, afin de pouvoir diriger les affaires d'une société de façon ordonnée, de sauvegarder ses biens et d'assurer, autant que possible, la sincérité et la fiabilité des informations enregistrées. Font partie du système de contrôle interne les activités de vérification, de pointage, et d'audit Interne».

II. Les Rôles Du Contrôle Interne :

Le contrôle interne à un triple rôle :

- 1- Il permet d'assurer que les décisions prises par les dirigeants sont mises en Œuvre correctement et appliquées par l'ensemble du personnel de l'entreprise, ceci constitue l'aspect transmission de l'information.
- 2- Il assure un niveau minimum de qualité à la prestation effectuée ou au produit fabriqué, en reposant sur un contrôle de qualité du processus de fabrication pour s'assurer à tout moment au long du cycle de production, de l'adéquation du produit au besoin pré identifié.
- 3- Il décèle les principales anomalies de fonctionnement, c'est-à-dire que le contrôle interne doit permettre de détecter le plus tôt possible les facteurs qui ne remplissent pas leurs rôles qu'ils doivent remplir, ceci constitue un fonctionnement harmonieux du système.

¹⁴ BENOIT Pige, 1997, "Audit & contrôle interne", Les essentiels de la gestion. Edition LITEC, page12.

¹⁵ Etienne BARBIER, 1991, "L'audit interne. Pourquoi ? Comment ?". Collection audit. Les éditions d'organisation, page 8.

III. Comment le contrôle interne se traduit-il au sein de l'entreprise ?

«Le système de contrôle interne doit être adapté à chaque organisation en fonction de la nature des activités à remplir, il doit entraîner le respect d'un certain nombre de principes qui sont la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs. Il doit également être adapté aux différentes tâches pour permettre une identification et une réduction des sources d'erreurs. Il doit se traduire par une matérialisation des contrôles effectués. » ¹⁶

1. Dans l'organisation de l'entreprise :

a) La séparation des tâches :

Elle suppose que la structure organisationnelle soit clairement définie et que les différentes étapes des transactions soient correctement appréhendées.

☞ **La description de structure organisationnelle :** Les responsabilités et les tâches de chacun doivent être clairement définies. L'utilisation d'un organigramme commenté précisant la nature des postes, les relations hiérarchiques et les responsabilités.

☞ **Les étapes majeures d'une transaction :** La division des responsabilités entre les individus ou les services doit être clairement définie, de la manière à ce que personne ne puisse assurer une transaction du début à la fin.

☞ **La rotation du personnel :** L'entreprise doit favoriser la rotation interne de son personnel afin d'éviter qu'une personne ne soit affectée pendant un laps de temps trop important à une même tâche.

b) La supervision :

La supervision comporte l'approbation finale des transactions et la vérification de la réalisation des contrôles de base.

☞ **L'approbation finale des transactions :** Elle est considérée comme étant l'une des tâches principales des responsables de services. Ces derniers doivent assurer l'approbation finale des documents après qu'ils aient fait l'objet des contrôles de base adaptés, mais avant qu'un traitement postérieur ne soit effectué.

☞ **La vérification des contrôles de base :** Les responsables de service doivent également s'assurer que les contrôles de base sont effectués et que les anomalies sont suivies et donnent lieu à des corrections.

¹⁶ Audit & contrôle interne, BENOIT Pige. Les essentiels de la gestion. Edition LITEC France 1997. page 14

c) La conservation des actifs :

Deux risques principaux concernent la conservation des actifs :

- ☞ **Les détournements d'actif :** Les détournements d'actifs sont provoqués soit par des vols, soit par une inattention au maintien des conditions de propriété. Dans le premier cas, il convient de s'assurer que les dispositions de sauvegarde des actifs sont prises et que les biens sont assurés contre leur disparition. Dans le second cas, il faut s'assurer que les actifs font l'objet d'un suivi destiné à assurer leur pérennité. L'entreprise doit effectuer régulièrement un inventaire détaillé et descriptif de l'ensemble de ses actifs.
- ☞ **Les dégradations d'actifs :** Les dégradations d'actifs sont de deux sortes, soit inévitable et l'on parle alors d'amortissement destiné à prendre en compte l'usure du bien, soit elles auraient été évitables, et bien qu'elles doivent faire l'objet d'une provision. Elles engagent la responsabilité du dirigeant sur la qualité de sa gestion des risques et sur la maîtrise de son contrôle interne en matière de préservation des actifs.

2. Dans le déroulement des tâches :

«Pour identifier et corriger les erreurs, le contrôle interne doit s'assurer de la simplicité de la transaction ou de l'opération et de son adéquation aux besoins de l'entreprise. Le contrôle interne doit identifier les risques potentiels et déterminer les procédures adaptées pour réduire ces risques à un niveau minimal. Pour s'assurer de sa réalisation effective, le contrôle interne doit être matérialisé». ¹⁷

a) L'identification des sources d'erreurs :

Les enregistrements comptables doivent être aussi simples que possible et doivent être conçus pour répondre aux besoins de l'entreprise.

- ☞ **La simplicité :** Pour être aisément réalisée et facilement contrôlable, une tâche doit être définie et exécutée de façon simple.
- ☞ **L'adéquation aux besoins de l'entreprise :** Une tâche n'a de raison d'être que si elle répond à un besoin dans l'entreprise.

¹⁷ BENOIT Pige, 1997, "Audit & contrôle interne, Les essentiels de la gestion. Edition LITEC, page 16

b) La recherche d'un contrôle adapté :

Le contrôle interne doit définir les risques à supprimer ou à réduire puis il doit mettre en place la procédure de contrôle la plus adaptée tant en matière de réduction du risque qu'en matière de facilité de réalisation et de coût du contrôle.

☞ **Comment réduire le risque d'erreur :** La pertinence d'un contrôle se mesure au degré de couverture ou de détection du risque d'erreur pour lequel il est défini. La première étape de la mise en place d'un contrôle est de définir les risques et leurs conséquences. La seconde étape est de définir les objectifs du contrôle par rapport aux risques d'erreur à éliminer. La troisième étape est de déterminer les moyens à mettre en œuvre pour réaliser ce contrôle.

☞ **Comment réaliser le contrôle :** Les moyens à mettre en œuvre concernent la définition du contrôle à effectuer et la délégation de ce contrôle à une personne nommément désignée. Aucun contrôle n'est parfait ; mais la bonne définition du contrôle interne permet de réduire fortement les risques d'erreurs ou de fraudes.

c) La matérialisation des contrôles effectués :

Les personnes ayant initialisé les transactions doivent être clairement identifiées, de même que les personnes ayant réalisé des contrôles.

☞ **L'identification des auteurs de la transaction :** Le contrôle d'une tâche ne peut entraîner une amélioration que si l'on connaît l'auteur de la tâche. L'identification des auteurs d'une transaction permet la responsabilisation de ses auteurs et leur implication dans le bon fonctionnement de l'organisation.

☞ **La preuve matérielle du contrôle :** Un contrôle n'est exploitable que si l'on détient une mesure de son efficacité. Tout contrôle interne doit contenir une preuve de sa réalisation.

IV. Objectifs Du Contrôle Interne :

Le système de contrôle interne est l'ensemble des lignes directrices, mécanismes de contrôle et structure administrative, mis en place par la direction, en vue d'assurer la conduite ordonnée et efficace des affaires de l'entreprise. Il a pour but d'assurer ou de favoriser :

- **Maintien de système de contrôle fiables** : pour que l'information soit utile à la prise de décisions,
- **Préservation du patrimoine** : un bon contrôle prévoit des comparaisons systématiques entre les biens physiques et les biens comptabilisés.
- **Optimisation des ressources** : la compétence du personnel et la répartition adéquate des tâches augmentent l'efficacité et la qualité de l'information.
- **Prévention et détection des erreurs et fraudes** : l'application de procédures de contrôle adéquates permet de réduire les risques au minimum.¹⁸

¹⁸ Jacques Villeneuve. Direction du développement des entreprises et des affaires. Direction des communications n°1345 Janvier 2003. Québec. Page 6.

Section 2 :**Généralités sur l'audit**

Cette section se propose de mettre en relief une approche conceptuelle sur l'audit, afin de cerner les différentes définitions données à cette notion – qui se laisse difficilement enfermée dans une seule définition pouvant intégrer l'ensemble des pratiques qu'elle met en œuvre – ainsi que les professionnels exerçant cette pratique (qu'ils soient internes ou externes).

En outre, cette section devra mettre en exergue l'ensemble des normes régissant l'audit dans ces diverses typologies (financière, comptable, juridique, fiscale, sociale...), et en fin elle se propose de donner une synthèse sur les risques et les objectifs qui lui sont assignés.

I. D'où vient l'Audit: un aperçu historique :

Originellement, les démarches premières de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques. Le code d'Hammourabi ne s'est pas contentait de définir des lois commerciales et sociales, mais il mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan de compte (plan comptable) et de respecter un certain nombre de normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.

Plus tard, dès le IIIe siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs - fonctionnaires du Trésor- chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme "AUDIT", dérivé du latin AUDIRE qui veut dire "écouter". En effet, les questeurs rendaient compte oralement de leur mission devant une assemblée constituée d'auditeurs¹⁹. Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations. Ce n'est cependant qu'à partir du XIXe siècle, en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne, que ces pratiques se sont développées de manière systématique. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques (Carpenter & Dirsmith 1993) :

- jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;
- à partir du début du XXe siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;
- après le milieu du XXe siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale.

¹⁹ HERBACH Olivier, 2000, "le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique". Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des sciences sociales Toulouse 1.

Etymologie et l'approche littéraire :

Le terme d'« auditeur » prend aujourd'hui diverses significations. Selon le Dictionnaire Larousse, il désigne "une personne qui écoute un discours, une émission radiophonique, un cours". Le dictionnaire nous précise qu'en droit, l'auditeur désigne "magistrat chargé de préparer les décisions que prendront ses supérieurs dans certaines juridictions" ; quant à l'auditeur de justice, il désigne le «futur magistrat».

L'Encyclopédia Universalis indique, quant à elle, que "l'audit est le travail d'investigation permettant d'évaluer les procédures administratives ou autres en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou plusieurs groupes concernés, dirigeants, actionnaires, représentants du personnel, tiers...etc, la régularité la sincérité des informations mises à leur disposition, tenant compte du droit des usages du pays où l'entreprise a son siège".

Il est enfin intéressant de noter que l'Encyclopédia Britannica consacrait déjà dans son édition de 1964, un développement au terme "audit", portant pour l'essentiel sur l'audit comptable.

Tableau N° 1 : Récapitulatif synthétisant l'évolution de l'audit

Périodes	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant J.C.	Rois / Empereurs	Clercs / Ecrivains	- Punir les voleurs pour les détournements de fonds, - Protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, Tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables	- Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, - Protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité et/ou les juristes.	- Eviter les fraudes, - Attester la fiabilité des bilans.
1900 à 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	- Eviter les fraudes et les erreurs, - Attester la fiabilité des états financiers.
1940 à 1970	Etats, Banques et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	Attester de la sincérité et de la régularité des états financiers.
1970 à 1990	Etats, Tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et de la comptabilité	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptables et des normes d'audit.
1990 à ce jour	Etats, Tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes internationales.

Source : Lionnel COLLINS et Gerard VALIN, 1992, "Audit et contrôle interne", Edition DALLOZ, Paris, page 17.

II. Définition de l'Audit:

Définition-1- : "L'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des informations. La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur. La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations" ²⁰.

Définition -2- : "L'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les informations produites par une entité traduisent sa situation réelle, en tenant compte du droit des usages du pays où l'entreprise a son siège" ²¹.

Définition -3- : L'audit a été défini par l'I. F. A. (Institut Française d'Audit) comme "l'examen effectué par un professionnel indépendant, de l'information financière émanant d'une entité à but lucratif ou non, quelle que soit sa taille ou sa forme juridique. Lorsqu'un tel contrôle a pour objectif l'expression d'une opinion sur cette information".

L'auditeur qui exprime son opinion sur les informations communiquées par une entreprise, le fait par référence à deux critères :

- Les principes comptables généralement admis lorsqu'il vérifie l'application qui en est faite par les organes de direction de l'entreprise.
- Les normes d'audit généralement admises auxquelles il se réfère pour qualifier le travail qu'il a effectué ; qui se rapportent à un niveau de qualité qui serait jugé acceptable par la majorité des "hommes de l'art". Elles permettent de définir les buts à atteindre par la mise en œuvre des techniques²².

²⁰ LARENT P. & PIERRE T, 2003, "Pratique de l'audit opérationnel", Editions d'organisation, pages 65.

²¹ Association Technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, "Audit financier. Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations".. Page 18.

²² N.E. SADI & A. MAAZOUZ, 1999, "Pratique de commissariat aux comptes en Algérie". Édition société nationale de comptabilité. Page 24.

"L'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers.

- La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur ;
- La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations"²³.

La généralité des définitions précitées de l'audit amène nécessairement à s'interroger sur les limites de la notion : L'examen de l'auditeur est-il autre chose qu'un simple contrôle ? L'opinion qui devant être exprimée est-elle un jugement ou un conseil ? Enfin, le terme "audit", n'est-il pas ni plus ni moins l'appellation moderne d'une pratique ancienne et plus connue sous le nom de "Révision"?

III. Positionnement de l'audit par rapport aux notions mitoyennes

1. Audit et contrôle :

Le terme de contrôle est fréquemment associé à celui d'audit. La définition précitée du dictionnaire le rappelle en indiquant que l'audit est une "procédure de contrôle". La différence entre les deux notions, c'est qu'on dit souvent que l'audit est le contrôle des contrôles - Système de Contrôle Interne-²⁴. L'audit implique de procéder à différents contrôles. Le contrôle, quelle qu'en soit la forme, se présente ainsi comme outil de l'audit. En d'autres termes, l'audit conduit à recourir à des contrôles ; le contrôle n'est cependant pas de l'audit. L'audit englobe ainsi l'ensemble des procédures et techniques de contrôle qui constituent l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie ; mais l'audit englobe également l'opinion qui est la résultante des contrôles.

2. Audit et conseil :

Entre audit et conseil, la distinction est plus délicate. La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par une analyse préalable du caractère de la mission qui est dévolue à l'auditeur et du lien entre auditeur et audité. Si la mission est d'origine légale, telle que celle du commissaire comptes, l'audit ne peut déboucher sur le conseil, du fait que l'auditeur est tenu par la règle de non-immixtion dans la gestion, c'est-à-dire dans la conduite des affaires. Si en revanche, le lien entre auditeur et audité est contractuel, l'audit peut déboucher sur le conseil.

²³ Société Nationale de Comptabilité, 1989, "Guide d'audit et de commissariat aux comptes", Page 1102.

²⁴ Un système regroupant l'ensemble des mécanismes de contrôle et des procédures, institués par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée.

3. Audit et révision :

La distinction entre audit et révision impose de revenir au domaine d'application le plus répandu de l'audit, la comptabilité, car d'une certaine façon, la révision comptable est l'appellation ancienne de l'audit comptable.

Selon les professionnels de la comptabilité, la substitution d'un terme d'importation "Audit" à celui de révision est née du fait que dans le passé, la révision comptable et le commissariat aux comptes, étaient traditionnellement trop flous -dans leurs finalités, dans leurs méthodes et dans leurs normes-. C'est pour cette raison que le terme d'audit est apparu, terme faisant référence à une "méthodologie élaborée et exercée par des professionnels indépendants, pour exprimer une opinion par rapport à des normes".

Toutefois, si l'audit est largement synonyme de révision comptable, l'audit se détache plus volontiers du contexte comptable auquel la révision reste en revanche davantage liée²⁵.

La portée du terme "audit" est donc sensiblement plus large que celle de "révision". Cela caractérise l'étendue actuelle des domaines de l'audit, discipline dont l'évolution fut constante, même si pendant longtemps elle s'exerça dans le domaine comptable.

4. Audit et inspection :

On dit souvent que l'on inspecte les personnes alors que l'on audite les systèmes ou les fonctions ou les activités. Contrairement à une idée souvent reçue, les salariés d'une organisation ne sont pas audités, même s'ils doivent répondre à des questions. C'est l'organisation dans laquelle ils se situent qui fait l'objet de l'audit. L'audit est aussi un constat, il ne préjuge pas de solutions à mettre en œuvre pour améliorer la confiance et il ne préconise pas de sanction. L'audit n'est donc pas une inspection.

En effet, le rôle de l'auditeur n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer les règles du jeu du groupe et surtout de rechercher, reconnaître et remédier aux faiblesses de l'organisation. Il l'aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue»²⁶.

²⁵ M. RAFFEGEAU, 1979, "Audit et contrôle des comptes", édition Publi-Union, Paris, page 01.

²⁶ Pierre SCHICK, 2007, "Mémento d'Audit Interne", édition Dunod, page 05.

IV. Les normes d'audit :

1. Les normes générales :

Les normes générales sont personnelles par nature, le plus souvent elles sont sensées retraduire des règles figurant au niveau de code d'Ethique des organisations professionnelles et s'appliquent donc aux professionnels, tant dans leurs missions d'audit que dans leurs autres missions. Quelles que soient les modalités de présentation, on retrouvera dans la plupart des recommandations nationales ou internationales les quatre normes générales suivantes :

- a) **Indépendance** : «La loi, les règlements et la déontologie, font une obligation, à l'auditeur, d'être à la fois indépendant et perçu comme tel par les tiers. Il doit conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité et être libre de lien qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité». L'auditeur doit être et paraître tout à fait indépendant financièrement ou à tout autre point de vue dans ses relations d'affaires avec ses clients.
- b) **Compétence** : L'audit doit être effectué par une ou plusieurs personnes ayant reçu une formation d'auditeur et jouissant, en cette qualité, de capacités professionnelles suffisantes. La compétence permet à l'auditeur de mieux apprécier les situations complexes. Elle est définie par le niveau de technicité, de connaissance et d'expérience de l'auditeur. Elle lui permet de comprendre de manière satisfaisante l'ensemble de ses travaux et de pouvoir formuler un jugement sur les comptes et empêcher à des pressions non fondées.
- c) **Qualité du travail et contrôle de qualité** : L'auditeur doit exercer 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 ses responsabilités. Il doit aussi avoir personnellement la connaissance des éléments fondamentaux de sa mission, ce qui implique certaines tâches qui ne peuvent faire l'objet d'une délégation.
- d) **Secret professionnel** : Conformément à la loi, l'auditeur doit veiller à la protection des informations de caractère confidentiel qu'il recueille tout au long de ses missions. Il doit également s'assurer que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent.

2. Les normes de travail :

Les normes de travail en matière d'audit définissent à la fois ce que doit être le travail de l'audit et comment il doit être organisé. En sa qualité, l'auditeur effectue des vérifications spécifiques légales ou des interventions connexes pour lesquelles les normes à respecter sont particulières. Les normes de travail relatives à la mission d'audit se résument en deux rubriques distinctes²⁷.

2.1. Normes relatives à la nature des travaux :

a) Présentation : Ces normes précisent quels sont les travaux que doit en principe réaliser l'auditeur afin d'atteindre son objectif. L'auditeur dans la réalisation de ses travaux choisira et adaptera ses techniques de contrôle en fonction des caractéristiques et particularités de l'entreprise (taille, activité, degré de risque, importance des opérations et des comptes).

b) Prise de connaissance générale de l'entité auditée : L'auditeur doit acquérir une connaissance générale de l'entreprise, de ses particularités et de son environnement économique et social afin de mieux comprendre les circonstances et événements pouvant avoir une incidence sur les opérations faisant l'objet de sa vérification et de tenir compte de ses éléments pour planifier sa mission et choisir en conséquence les techniques de vérification les plus appropriées pour atteindre son objectif.

c) Appréciation du contrôle interne : A partir des orientations données par le descriptif de mission et le plan d'approche, l'auditeur effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier les risques d'erreurs dans le traitement des données, afin d'en déduire un programme de contrôle adapté.

d) Contrôle des états de synthèse : En fonction des conclusions qu'il aura tirées de l'appréciation du contrôle interne, l'auditeur procédera, sur la base d'un programme de contrôle qu'il aura établi, aux investigations directes lui permettant de fonder son jugement sur l'ensemble des informations synthétisées dans les états financiers.

²⁷ Association Technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, "Audit financier. Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations", page 38.

e) Collecte des éléments probants : L'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour fonder la certitude de la régularité et de la sincérité.

Parmi les diverses techniques de collecte des éléments probants on peut citer : les sondages, l'observation physique et confirmation directe, l'utilisation des travaux des autres réviseurs, l'examen des documents de l'entreprise, le contrôle arithmétique, analyse, rapprochement et recoupement des informations, les comparaisons (dans le temps, dans l'espace), et l'informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise.

2.2. Normes relatives à l'organisation des travaux :

a) Exercice personnel, travail en équipe et supervision : L'acte de certifier constitue un engagement personnel de l'auditeur. Il peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs salariés ou des experts indépendants, il ne peut leur déléguer tous ses pouvoirs et doit exercer son contrôle approprié de ces travaux, de façon à s'assurer qu'ils ont été effectués selon le programme prévu et que les objectifs fixés ont été atteints.

b) Planification : L'auditeur doit organiser l'exécution de sa mission, afin d'atteindre son objectif de façon la plus rationnelle possible et avec le maximum d'efficacité, tout en respectant les délais prescrits par la loi et/ou des contrats le liant à ses mandataires. A cet effet, l'organisation de la mission doit principalement reposer sur un programme de travail.

c) Documentation : L'auditeur doit tenir des dossiers de travail qui lui permettront de réunir les informations nécessaires, afin de mieux organiser et contrôler sa mission, de documenter les travaux de vérification effectués, de justifier ses conclusions et d'apporter les preuves de sa diligence.

3. Les normes de rapport :

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative aux rapports est celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs. L'auditeur doit préciser dans son rapport qu'il a mis en œuvre les recommandations en usage dans la profession. Lorsqu'il ne peut certifier ou lorsqu'il émet des réserves, il doit exposer les raisons qui l'ont conduit à cette position et s'il y a lieu chiffrer l'incidence des irrégularités constatées²⁸.

²⁸ Association Technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, "Audit financier. Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations", page 18.

V. Les différents domaines de l'audit :

Consacré longtemps sur le caractère comptable, l'audit s'est progressivement étendu à d'autres fonctions. La spécificité des entreprises peut le conduire à se spécialiser et de proposer un service complet dans des domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution de nouveaux moyens de traitements de l'information ou des activités. En s'élargissant, la notion d'audit est devenue difficile à cerner et recouvre aujourd'hui une palette diversifiée d'objectifs et de techniques. C'est la raison pour laquelle sont aujourd'hui adjoints des qualificatifs au terme audit pour en désigner tel ou tel domaine particulier.

Ainsi, l'audit peut être conduit par une personne issue d'une profession organisée telle que - expert-comptable, commissaire aux comptes et auditeur interne-, mais il peut être également conduit par des personnes venant d'horizons différents tels que les informaticiens, les avocats, les ingénieurs, etc... Ainsi, on parle aujourd'hui de plusieurs domaines de l'audit.

1. L'audit des états financiers :

L'audit des états financiers, est l'examen en vue d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers d'une entreprise déterminée. Le principal objectif de l'auditeur est de pouvoir se forger une opinion sur les états financiers et donc d'arriver à la conviction que ces états présentent la situation financière de l'entreprise et les résultats de son activité d'une manière régulière et sincère ; en respectant les principes comptables généralement admis ; et que le mode de présentation de ces documents n'a pas varié depuis l'exercice précédent.²⁹

2. L'audit fiscal :

L'audit fiscal peut être défini comme un examen critique de la situation fiscale d'une entité en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic. "Il apparaît comme l'examen du traitement que l'entreprise réserve aux questions d'ordre fiscal. Cet examen s'opère par référence à des critères de régularité et d'efficacité"³⁰.

Par un contrôle de régularité, l'audit fiscal s'assure du respect des dispositions fiscales auxquelles l'entreprise est soumise ; par un contrôle de l'efficacité, l'audit fiscal mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de politique générale qu'elle s'est assignée.

²⁹ Mokhtar BELAIBOUD, 1986, "Guide pratique d'audit financier et comptable", page 17-23.

³⁰ Marcial Chadeaux, 1987, "Audit fiscal", Edition Litec, page 29.

L'audit fiscal a pour objectif l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit de s'assurer que l'entreprise respecte les obligations légales auxquelles elle est soumise. Il lui permet de connaître ses erreurs et d'évaluer ses aptitudes à utiliser les possibilités que lui offre la législation fiscale. L'audit fiscal se présente ainsi sous un double aspect : il permet de mesurer le risque fiscal, et apprécie la performance fiscale de l'entreprise³¹.

3. L'audit opérationnel :

L'audit opérationnel a pour mission d'aider tous les centres de décision de l'entreprise et de les soulager de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses objectives, des appréciations, des recommandations utiles au sujet des activités examinées.

L'audit opérationnel a pour objectifs d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés³². Ainsi, l'audit opérationnel permet de juger l'efficacité et la performance des systèmes d'information et d'organisation mis en place. Il concerne l'audit des fonctions et l'audit des opérations.

- L'audit des fonctions :

Son objectif est de s'assurer que les différentes fonctions de l'entreprise (achat, production, vente, investissement, personnel...) comportent les sécurités suffisantes et s'exercent efficacement.

- L'audit des opérations :

Son objectif est de s'assurer du suivi des procédures à travers les différentes fonctions. Ainsi, par exemple, la procédure d'approvisionnement va de l'émission d'un besoin (fonction production) au règlement du fournisseur (fonction trésorerie) en passant par la commande (fonction achat)³³. Les aspects fondamentaux de l'audit opérationnel visent en réalité l'amélioration d'un système, en d'autres termes, l'auditeur opérationnel ne se contente pas de constater des effets au niveau de l'information disponible, il recherche aussi les causes profondes des phénomènes qu'il a observés. C'est d'ailleurs cet aspect de remise en cause systématique qui distingue l'audit opérationnel du contrôle de gestion ou du contrôle budgétaire.

³¹ Marcial Chadeaux, Ibid Page 31-32.

³² P. Lurent et P Tcherkowsky, 1991, "Pratique de l'audit opérationnel", les Editions d'organisation, page 30-33

³³ RAFFEGEAU J. DUBOIS F. & MENONVILLE D, 1984, "L'audit opérationnel", Edition Paris PUF, page 56.

4. L'audit stratégique :

Il permet de mettre en place des dispositifs qui permettent aux dirigeants d'arrêter leurs choix stratégiques et d'en maîtriser les performances et d'opérer les corrections nécessaires. Une conception moins formelle existe dans l'audit de stratégie qui consiste en une appréciation critique des choix stratégiques des dirigeants.

5. L'audit juridique :

L'audit juridique est un contrôle de la régularité des procédures juridique et de l'efficacité des choix de nature juridique. Il consiste à se prononcer sur l'ensemble des structures juridiques d'une entité et leur fonctionnement. C'est le droit dans l'entité sous toutes ses formes qui est l'objet d'audit.

6. L'audit social :

La commission européenne a reconnu officiellement l'audit social dans le Livre vert de 2001 et l'a défini comme "une évaluation systématique de l'impact social d'une entreprise par rapport à certaines normes et attentes". L'audit social se traduit aussi comme étant un instrument de direction et de gestion, il estime la capacité d'une entreprise à maîtriser les problèmes humains et sociaux. Trois niveaux d'analyse sont possibles : audit de conformité (authentification des données sociales), audit des procédures sociales, audit de l'efficacité du système de pilotage social.

Jean - Marie Peretti définit comme suit "L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes"³⁴.

7. Audit marketing :

Pour COLBERT, F. (2010) L'audit marketing est "un examen critique en profondeur, systématique et périodique des grandes orientations marketing d'une entreprise dans son environnement et des moyens qu'elle met en œuvre pour réaliser ces objectifs"³⁵. Ce contrôle permet de résoudre les problèmes, de renforcer ses compétences par rapport aux concurrents et de réformer l'efficacité et la rentabilité de ses activités marketing.

³⁴ KURIAN T, Social Audit, Centre for good gouvernance, Hyderabad, Page 01.

³⁵ Celetin TANGAMO, 2011, "La pratique de l'audit marketing dans l'entreprise commerciale", Institut supérieur de commerce, Université de Liège, page 29.

VI. Les natures et les professionnels de l'audit :

1. L'audit interne : Définition, objectifs et rôles

a) Définition de l'audit interne :

L'audit interne est, à l'intérieur de l'entreprise, une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte des directions générales et elle est chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. Les missions d'audit interne couvrent toutes les fonctions de l'entreprise ; elles consistent à vérifier que les procédures mise en place comportent des sécurités suffisantes, des informations sincères des opérations régulières, des organisations efficaces et des structures claires et actuelles³⁶.

La loi n° 88-01 du 12.01.1988 sur les entreprises publiques économiques, stipule dans l'article 40 que : "Sont tenues d'organiser et de renforcer des structures d'audit d'entreprise et d'améliorer, d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion"³⁷.

De ce qui précède, l'audit interne a pour but d'assurer, d'un côté la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. L'audit interne est accompli par une personne qualifiée.

b) Objectifs de l'audit interne :

Comme indiqué dans sa définition officielle, l'activité d'audit interne est créatrice de valeur ajoutée et ses principales missions sont d'apporter aux directions générales et comités d'audit un éclairage sur les risques et les systèmes de contrôle interne mais également d'être au service de l'ensemble de l'organisation afin d'apporter une réelle contribution à la gouvernance d'entreprise³⁸.

Les objectifs principaux des auditeurs internes, dans le cadre des révisions périodiques ont pour but, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères³⁹.

³⁶ J. Raffeveau, P. Dufils, R. Gonzalez, F.I. Ashworth, "Audit et contrôle des comptes", Edition : Publi-Union, Page 3 - 11.

³⁷ Journal Officiel n°02 du 13 janvier 1988.

³⁸ Pierre SCHICK, 2007, "Mémento d'Audit Interne", édition Dunod, page 06.

³⁹ J. Raffeveau, P. Dufils, R. Gonzalez, F.I. Ashworth, "Audit et contrôle des comptes", Edition : Publi-Union, Page 3-11.

c) Rôles de l'audit interne :

L'audit interne n'a pas la responsabilité d'assurer les équilibres mais seulement de vérifier que les conditions propres à les maintenir sont réunies. C'est une différence essentielle avec le contrôleur de gestion. Les interrogations qu'il pose et les remises en cause permanentes qu'il suscite, l'audit interne aide l'entreprise à s'adapter aux mutations de l'environnement externe et interne. L'audit interne joue ici un rôle de trublion à la fois révélateur, déstabilisateur et catalyseur. Révélateur car il pose les problèmes sur la table de sorte que personne ne puisse les ignorer. L'audit est ainsi un empêqueur de "tourner en rond", il déstabilise en contestant un pseudo-équilibre qui rassure et qui se révèle dangereux à terme. Bien conduit l'audit contribue à faire émerger les solutions et donc à catalyser des énergies jusque-là antagonistes⁴⁰.

Une autre notion intéressante est celle de risque et de sécurité intimement liée au contrôle interne et donc à l'audit interne. La sécurité englobe la préservation de l'acquis, dans la perspective future qui garantira la croissance et donc la pérennité de l'entreprise. En d'autres termes, l'audit s'attache à ce que les risques identifiables soient correctement couverts de manière à concentrer les ressources sur le risque d'entreprendre, qui est la raison d'être de l'entreprise.

2. L'audit externe :

L'audit externe est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers.

Selon l'Association Technique d'Harmonisation, créée en 1968 au Etats-Unis, "L'audit financier est une démarche entreprise par un professionnel indépendant dans le but d'émettre une opinion motivée sur la qualité de l'information financière publiée"⁴¹.

Les audits externes sont traditionnellement regroupés en deux catégories : l'audit contractuel à travers les experts comptables et l'audit légal à travers les commissaires aux comptes. A ceux-ci, il convient cependant d'ajouter les auditeurs externes du secteur public :

- Les inspecteurs générales des finances; (IGF)
- Les magistrats de la cour des comptes
- Inspection de services fiscaux,
- La commission bancaire ;

⁴⁰ Etienne BARBIER, 1991, "L'audit interne", les Editions d'organisation, page 22-23-24.

⁴¹ R.Bethous, F. Krempfer et M. Poisson, Paris 1986, "l'audit dans le secteur public", Edition CLET, Page 137.

a) La mission d'audit contractuel :

Demandé par les dirigeants de la firme ou par des tiers intéressés, son choix peut être limité à une fonction ou à un aspect, par exemple, la vérification du coût de revient d'une production, ou avoir pour objet la détection de fraudes et/ou détournements. Elle peut être générale s'il est demandé à l'auditeur d'analyser et de suivre l'évolution des comptes durant un exercice, puis les commenter dans un rapport développé.

b) La mission d'audit légal :

Confiée par le législateur au mandataire des actionnaires, appelé commissaire aux comptes. Sa mission est permanente, elle consiste principalement à certifier la sincérité et la régularité des états financiers de fin d'exercice et à vérifier la sincérité des informations fournies dans le rapport du conseil ou du directoire sur la situation financière de la société.

c) L'audit interne n'exclut pas l'audit externe :

L'auditeur interne effectue au sein de l'entreprise un contrôle permanent et des vérifications spéciales des procédures administratives dans les services visant principalement à s'assurer du respect des instructions données et à parvenir ou à détecter les détournements dans les opérations particulièrement susceptibles de les favoriser. Les constatations relevées au moyen de l'audit interne et les suggestions en découlant servent à améliorer le dispositif de contrôle interne en remédiant à ses faiblesses. Les travaux de l'auditeur interne ne sont pas suffisants du fait qu'il est employé de la firme où il exerce ses contrôles ; il peut éventuellement être influencé par des considérations de personnes, accepter le compromis et manquer d'autorité⁴².

L'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) "le travail des auditeurs internes ne peut être substitué au travail de l'auditeur externe. Toutefois, l'auditeur externe doit tenir compte, le cas échéant, des procédés mis en œuvre par les auditeurs internes pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses propres procédés de vérification".

Selon l'IFACI "les auditeurs externes utilisent les résultats des audits internes pour mener à bien leurs propres travaux lorsque les auditeurs internes font la preuve de leur indépendance et de la qualité réellement professionnelle de leur travail"⁴³. De ce fait elle sous-entend une nécessaire et fructueuse collaboration entre l'audit interne et l'audit externe.

⁴² Etienne BARBIER, 1991, "L'audit interne", les Editions d'organisation, page 71-72-73.

⁴³ Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne "Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, Paris Page 07.

3. Les professionnels de l'audit :

L'audit peut être pratiqué par des professionnels extérieurs à l'entreprise ou par ses salariés. Pour les professionnels extérieurs, leurs missions peuvent être légales et sont effectuées par des professionnels indépendants qui sont les commissaires aux comptes ; Elles peuvent être aussi contractuelles et ponctuelles et sont confiées aux experts comptables. Pour les auditeurs internes à l'entreprise, leur mission est permanente et confiée aux salariés de l'entreprise. Il faut y ajouter pour ce qui concerne l'administration et le secteur public, les inspecteurs des finances et les magistrats de la cour des comptes, pour une partie de leur activité.

a) Les auditeurs internes :

L'auditeur interne est un salarié de l'entreprise et il dépend de la direction générale en ce qui concerne la définition de ses responsabilités. son objectif est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les examinées⁴⁴.

L'auditeur interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise ceci implique que ses missions couvrent toutes les fonctions de l'entreprise.

b) Les auditeurs externes :

Il existe deux catégories d'auditeurs externes indépendants : les experts comptables et les commissaires aux comptes. Les deux professions ont de nombreux points communs, le plus important est que tous les deux ont pour vocation d'exprimer une opinion sur les comptes.

- Les experts comptables :

La loi n° 10-01 du 29 juin 2010, résume le rôle de l'expert-comptable en donnant une définition légale : Est expert-comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptes de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la même loi.

⁴⁴ J. Raffejeau, P. Dufils, R. Gonzalez, F.I. Ashworth, "Audit et contrôle des comptes", Edition Publi Union, Page 7.

Il est habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la présente loi, à exercer la fonction de commissaire aux comptes et à attester à ce titre de la sincérité et de la régularité des comptabilités et des comptes, conformément aux dispositions prévues par le code de commerce.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes. Il est habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociale et économique. L'expert-comptable est tenu d'informer ses co-contractants sur la portée de leurs engagements et actes d'administration et de gestion en relation avec sa mission.

La mission de l'expert-comptable est essentiellement ponctuelle ou temporaire.

- Les commissaires aux comptes :

La loi n° 10-01 du 29 juin 2010, résume le rôle du commissaire aux comptes en donnant une définition légale qui suit : Est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

La mission du commissaire aux comptes est permanente. Celui-ci est désigné par l'assemblée générale d'une société ou organisme parmi les professionnels inscrits au tableau du conseil national de la chambre des commissaires aux comptes. La durée du mandat n'excède pas six années (mandat de trois années renouvelable une fois). Il ne peut être désigné de nouveau qu'au terme de trois années.

Ce n'est qu'avec l'article 715 bis 4 du code de commerce (décret législatif 93-08 du 25 avril 1993) que figure, entre autres, parmi les prérogatives des commissaires aux comptes la certification de la régularité et de la sincérité de l'inventaire des comptes sociaux et du bilan.

Enfin, l'article 10 bis du code de commerce (ordonnance 96-27 du 9 décembre 1996) fait obligation aux personnes morales commerçantes "procéder ou de faire procéder à la vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises...".

c) Particularités des missions de contrôle :

Le tableau N° 2 : résumé des particularités de chaque type de mission de contrôle.

Caractéristiques	AUDIT		
	Légal	Contractuel	Interne
1- Nature de la mission	Institutionnelle : d'ordre public	Contractuelle	Fonction permanente dans l'entreprise
2- Nomination	Par les actionnaires	Par la direction générale C.A	Par la direction générale
3- Objectif	Certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle. vérifier la concordance des informations communiquées par le conseil d'administration	Attester la régularité et la sincérité des comptes	Amélioration des circuits administratifs. proposer à la direction toutes les mesures de nature à améliorer l'organisation et le traitement de l'information.
4- Intervention	Mission permanente et étendue pendant la durée du mandat	Mission définie dans la lettre de mission (convention)	Mission précisée par la direction générale.
5- Indépendance	Doit être totale vis-à-vis du C.A et des actionnaires	Indépendance totale en principe.	Non subordination hiérarchique et fonctionnelle.
6- Principe de non immixtion	A respecter scrupuleusement	Conseils de gestion non exclus	Immixtion dans la gestion
7- Destinataire des rapports	C.A/ A.G.O/ A.G.E	Direction générale C.A	Direction générale
8- Conditions d'exercice	Inscription à l'Ordre National	Inscription à l'Ordre National	Salariés de l'entreprise
9- Révélation de fait délictueux	Oui	Non	Non
10- Obligations	De moyens	De moyens ou de résultats selon le type de mission	Obligation de résultat
11- Responsabilité	Civile, pénale, disciplinaire	Civile, pénale disciplinaire	Contrat de travail
12- Révocation	Mission institutionnelle normalement par les instances judiciaires sur demande de l'entreprise contrôlée	Précisée dans le contrat	Application des termes du contrat de travail
13- Rémunération	Barème Officiel	Fixée dans le contrat	Salaire
14- Démarche	Evaluation des procédures. Appréciation du contrôle interne. Contrôle des comptes Contrôle juridique.	Evaluation des procédures Appréciation du contrôle interne. Contrôle des comptes Contrôle juridique.	Evaluation des procédures. Appréciation du contrôle interne. Contrôle des comptes

Source : N.E. SADI & A. MAAZOUZ, 1999, "Pratique de commissariat aux comptes en Algérie". édition société national de comptabilité, page 125.

VII. Les objectifs de l'audit :

En vue d'exprimer cette opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers. L'auditeur doit s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont enregistrées en comptabilité et que ces opérations sont réelles et correctement enregistrées.

Pour atteindre cet objectif, il doit mettre en œuvre des contrôles pour vérifier que les états financiers répondent aux divers critères qui sont l'exhaustivité, l'existence, la propriété, l'évaluation et la comptabilisation⁴⁵.

L'exhaustivité consiste à vérifier si toutes les informations réalisées par l'entreprise durant la période sont reflétées dans les états financiers (chacune d'entre elle est saisie, dès son origine, sur un document qui permettra ultérieurement de comptabiliser).

L'existence consiste à vérifier pour les éléments matériels (immobilisation, stocks...) une réalité physique. Pour les autres éléments (actif, passif, charges et produits) la traduction d'opérations réelles de l'entreprise (par opposition à des opérations fictives). Seules des opérations de la période sont reflétées dans les états financiers.

La propriété consiste à s'assurer que les actifs qui apparaissent au bilan de l'entreprise lui appartiennent vraiment ou correspondent à des droits réellement acquis. Ce critère s'applique aussi aux passifs qui doivent correspondre à des obligations effectives de l'entreprise à une date donnée.

L'évaluation consiste à vérifier si toutes les opérations comptabilisées sont évaluées conformément aux principes comptables généralement admis appliqués de façon constante d'un exercice à l'autre.

La comptabilisation consiste à s'assurer que toutes les opérations sont correctement totalisées, comptabilisées et centralisées conformément aux règles généralement admises en la matière, appliquées de façon constante (imputation conformes aux règles du plan comptable national).

⁴⁵ Association Technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, "Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations", page 57.

Section 3 :

L'audit légal

Cette deuxième section sera dédiée à l'audit légal "*le commissariat aux comptes*" dans lequel nous essaierons d'analyser les aspects théoriques et réglementaires de l'activité du commissaire aux comptes et son encadrement.

Elle se propose de mettre en exergue, en premier lieu, un ensemble de définitions données pour l'audit légal par les différents auteurs et organisations professionnelles, ainsi qu'une synthèse de ses fondements.

En second lieu, elle se propose de présenter l'essentiel des missions, des risques et des responsabilités du commissaire aux comptes et les objectifs qui lui sont assignés.

I. Historique du commissariat aux comptes

Historiquement l'activité de commissariat aux comptes est récente en Algérie. L'ordonnance N°75/59 du 26 septembre 1975, portant "Code de commerce", a introduit l'obligation du contrôle des sociétés par action par des commissaires aux comptes. Avec les réformes économiques mises en place depuis 1988, notamment la loi n° 88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques J.O.n°2 du 13/01/1988.

«Les entreprises publiques économiques sont définies comme des personnes morales régies par les règles de droit commercial et sont de ce fait soumises au commissariat aux comptes»⁴⁶. Ainsi et depuis l'indépendance de l'Algérie, la profession de commissaire aux comptes a connu 3 grandes étapes qu'il convient de connaître avant 1991, de 1991 à 2010 et après 2010.

1. Période avant 1991 :

Durant cette période la profession de commissaire aux comptes est régie principalement par le code de commerce (ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975) et qui par la suite a fait l'objet de plusieurs modifications et/ou de compléments à cinq reprises par différents textes législatifs, nous citerons la loi n° 87-20 portant loi de finances pour 1988 (JO n° 54/1987) qui est intervenue durant cette période, et qui à travers ses articles allant de 158 à 167, a modifié respectivement les articles 427, 428, 430, 440, 501,503, 509, 517,531 et 536 du code de commerce se rapportant au chèque.

2. Période allant de 1991 à 2010 :

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts-comptables et des comptables agréés, relève des professions libérales, donc d'un statut civil, à l'instar des autres activités libérales telles que les avocats, les médecins, les architectes, ...etc. Le législateur Algérien est intervenu par la loi n° 91-08 du 27 avril 1991, "Journal Officiel de la République Algérienne, n°20 du 1er mai 1991", pour ainsi réglementer l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, cette loi est intervenue dans le cadre de l'adaptation des instruments juridiques au nouvel environnement de l'entreprise instauré par les lois de 1988 portant sur l'autonomie des entreprises.

⁴⁶ J-POTDEVIN, 1996, "Le commissaire aux comptes". Édition Delmas.

Ces lois ont notamment introduit la mission de contrôle des comptes des entreprises par des professionnels indépendants. Leur organisation repose sur la création d'un ordre national, organe professionnel chargé, aux termes de l'article 9 de cette même loi, de :

- veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession,
- défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres,
- élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre⁴⁷.

3. Période 2010 à ce jour :

Les travaux de révision du Plan Comptable National lancés à la première assemblée plénière du Conseil ont été couronnés par la confection et la finalisation de la loi 07-11 relatif au Système Comptable Financier entré en vigueur le 1^{er} Janvier 2010. Cette loi constitue une avancée majeure dans la mise à niveau de la comptabilité algérienne, par les trois innovations apportées ; à savoir :

- L'existence d'une nomenclature des comptes,
- Les développements sur les définitions des comptes et leurs règles de fonctionnement ainsi que sur l'organisation comptable,
- La présentation de modèles d'états financiers normalisés.

Parallèlement à cette opération le Conseil National de la Comptabilité a entrepris, des travaux de révision de la loi 91-08 pour tenir compte de l'évolution économique et financière nationale et internationale et qui a permis d'aboutir à la promulgation de la loi 10-01. Cette loi constitue une avancée importante dans la mise à niveau des professionnelles de la comptabilité en Algérie, par les nouveautés apportées ; à savoir :

- De fondre les corps de professions comptables existants dans trois catégories professionnelles régies par trois instances ordinales distinctes,
- D'assurer l'intégration progressive des comptables et des commissaires aux comptes dans le corps des experts comptables après formation appropriée,
- L'exercice de la tutelle par le Ministre des Finances, sur ces professions, en plus de la réappropriation de l'octroi de l'agrément professionnel, du contrôle de la qualité professionnelle la technique des travaux, et de l'exercice de la discipline sur les professionnels,
- Enfin de consacrer la formation en vue de la mise à niveau des professionnels en matière de normes internationales.

⁴⁷ Loi n° 91-08 du 27 avril 1991, "J. O n°20 du 1er mai 1991.

La loi n° 10-01 comporte des dispositions qui apportent des innovations majeures. On peut citer notamment, l'article 4 qui énonce qu'il est créé un conseil national de la comptabilité placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, ayant pour missions l'agrément, la normalisation comptable, l'organisation et le suivi des professions comptables. L'organisation et le fonctionnement du conseil ainsi que le reste de sa composition sont fixés par le décret exécutif n° 2011-24 du 27 janvier 2011, (JORA N°7 du 20/02/2011).

A travers cette loi aussi, le Ministère des finances affiche une volonté de se réapproprier ses prérogatives de puissance publique sur la question de l'octroi de l'agrément pour l'exercice de ces professions. Cette prérogative relève des seules compétences du ministère des Finances.

La promulgation de cette loi a été suivie par 12 décrets et 01 arrêtés communs aux trois professions et d'autres spécifiques à la profession de commissaire aux comptes.

II. Définition du commissaire aux comptes :

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

Les réformes de l'économie engagée en Algérie, plaçant l'entreprise comme agent économique privilégié dans l'accumulation de richesse, ont permis de redonner à l'information financière toute son importance, d'où l'imposition avec force du contrôle légal comme garant essentiel de la fiabilité et de la sincérité de cette information. Le but de l'audit légal est de garantir la fiabilité, la régularité et la sincérité des informations comptables des entités économiques. Cette garantie est matérialisée par une opinion exprimée dans un rapport de certification.

1. Définition légale du commissaire aux comptes :

L'article n°22 de la loi n°10-01 prévoit que : "est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur"⁴⁸.

⁴⁸ Loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé

2. Définition de l'IFAC du commissaire aux comptes :

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

De ce fait, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables et financiers de la société et de vérifier la conformité de sa comptabilité aux règles comptables en vigueur.

3. Définition lexicale du commissaire aux comptes :

Le commissariat aux comptes est un contrôle exercé par des professionnels dûment habilités pour certifier la régularité et la sincérité des états et documents annuels d'une entreprise. Le commissariat aux comptes est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères réglementaires.

L'auditeur légal est "la personne remplissant une mission légale destinée à certifier, en particulier, que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice"⁴⁹.

Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, et dont les documents sont adressés aux actionnaires avec la situation financière et les comptes annuels. Son opinion est exprimée dans un rapport présenté à l'assemblée générale statuant sur les comptes selon les trois différentes formes possibles préconisées par la loi, à savoir ⁵⁰:

⁴⁹ BURLAUD A., EGLEM J-Y., MYKITA P, Paris 1995, "Dictionnaire de gestion", édition Foucher.

⁵⁰ Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

- **Une opinion favorable :** Elle s'exprime par la certification des états financiers, 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.
- **Une opinion avec réserve :** Elle s'exprime par la certification avec réserves, des états financiers, au regard des règles et principes comptables en vigueur et qu'ils sont, sous réserve, 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. L'auditeur légal 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.
- **Une opinion défavorable :** Elle s'exprime par le refus de certification dûment motivé, 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.

Les définitions qui précèdent font apparaître un certain nombre de caractéristiques communes qui se rapportent non seulement au contenu de l'audit légal mais aussi à l'auditeur lui-même.

- Le commissaire aux comptes ne dépend pas de l'entité dont les comptes sont examinés, il doit être par nature indépendant de l'entreprise auditée.
- L'auditeur légal apprécie la qualité des comptes par rapport à un référentiel déterminé.
- L'audit légal a pour objet la validation de comptes et des états financiers établis par l'entreprise qui en fait l'objet.
- L'auditeur légal fait connaître son opinion dans un rapport écrit.
- L'auditeur légal porte un jugement sur la validation des comptes et des états financiers en délivrant une assurance raisonnable et positive.

III. Statut légal du commissaire aux comptes :

La fonction du commissaire aux comptes est parmi les professions libérales les plus réglementées en Algérie. A ce titre, l'accès à la profession est conditionné par les dispositions suivantes :

1. Les conditions d'accès à la profession :

L'accès à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé est encadré par les dispositions de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, qui prévoit plusieurs critères que nous résumons comme suit :

a) Critères de base :

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

- Etre de nationalité algérienne ;
- Etre titulaire du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
- 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 ;
- Etre agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit. au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes dans les conditions prévues par la présente loi ;
- Prêter le serment prévu à l'article 6 de la même loi.

Les titres et diplômes visés aux alinéas 2 ci-dessus sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci.

Le concours pour l'accès à l'institut d'enseignement spécialisé ou instituts agréés n'est ouvert qu'aux candidats titulaires d'un diplôme universitaire dans la spécialité fixée par voie réglementaire. Le titre et diplôme sont délivrés par les établissements de formation professionnelle placés auprès du ministre chargé de la formation professionnelle ou par des établissements agréés par celui-ci ou par des établissements d'enseignement supérieur.

b) La forme juridique :

Toute personne physique ou morale peut exercer, pour son propre compte, sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, si elle répond aux conditions et critères prévus par la loi.

c) L'agrément :

Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de l'organisation nationale des comptables agréés, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances. Les demandes d'agrément en qualité de commissaire aux comptes sont adressées au conseil national de la comptabilité par lettre recommandée ou déposées contre accusé de réception. Le conseil national de la comptabilité apprécie la validité professionnelle des titres et diplômes de tout candidat sollicitant son agrément dans l'une et/ou l'autre catégorie professionnelle. Il examine la demande d'agrément et vérifie, notamment, sa conformité aux dispositions fixées par la loi. En fin, il notifie au demandeur de l'agrément la décision d'agrément ou de rejet motivée de la demande dans un délai de quatre (4) mois. L'absence de notification après ce délai ou le rejet de la demande peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire conformément à la législation en vigueur.

d) L'inscription au tableau :

Le conseil national de la comptabilité arrête, le 1^{er} janvier de chaque année, la liste des professionnels inscrits au tableau et la publie selon les formes fixées par le ministre chargé des finances.

e) Prestation de serment :

Après agrément, avant inscription à l'ordre national, à la chambre nationale ou à l'organisation nationale et, avant toute entrée en fonction, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé prêtent serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile, en les termes suivants :

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتف سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد.

Un procès-verbal est dressé conformément aux dispositions en vigueur.

2. Nomination et mode de désignation :

a) La nomination :

La loi 88-01 de même que la loi 88-04 du 12 janvier 1988, a prévu la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entreprises publiques économiques quelle que soit leur forme juridique ou leur importance ⁵¹. Le principe de base est la nomination d'un seul commissaire aux comptes, à l'exception, cependant, des banques et des établissements financiers où le nombre est fixé à un minimum de deux commissaires. La nomination du commissaire aux comptes peut être effectuée soit par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires, soit par décision de justice, conformément à l'article 715 bis 4 du code de commerce⁵².

b) Mode de désignation :

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

3. Mandats du commissaire aux comptes :

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois (03) années renouvelables une (01) fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de 03 trois années. A souligner aussi que si les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés sur (02) deux exercices comptables successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'informer le procureur de la république. Dans ce cas, le mandat du commissaire aux comptes ne peut être renouvelé.

Le commissaire aux comptes nommé par l'Assemblée Générale des Actionnaires, en remplacement d'un autre, ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Si l'assemblée omet de désigner un commissaire aux comptes, tout actionnaire peut demander en justice sa désignation. A noter que le renouvellement du mandat n'est pas un droit mais une simple faculté pour les actionnaires.

⁵¹La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, J.O.N° 42 du 11-07-2010.

⁵² Décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993.

IV. Les missions du commissaire aux comptes :

Les missions des commissaires aux comptes sont fixées par l'article 715 bis 4 du code de commerce et par l'article 23 de la loi 10-01 du 29 juin 2010.

1. Les missions permanentes :

Les commissaires aux comptes ont pour missions permanentes de :

- **Certifier** : que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.
- **Vérifier** : la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni pour les dirigeants aux actionnaires, associés ou sociétaires.
- **Donner un avis** : sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant.
- **Apprécier** : les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de la dite entreprise ont contact direct ou indirect.
- **Signaler** : aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance.

Ces missions consistent à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion à vérifier la valeur et documents des sociétés ou des organismes, à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

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

La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

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

2. Les missions spécifiques ou spéciales :

A l'occasion de certaines opérations de la société, la loi a prévu l'intervention particulière et ponctuelle du commissaire aux comptes. Il s'agit des missions mener par ce dernier à la suite d'un événement exceptionnel concernant les modifications statutaires de la société tels que :

- Modification du capital social : augmentation, amortissement ou réduction du capital.
- Modification de l'objet social.
- Modification de la nature juridique de la société.
- Ouverture du capital (modification du nombre des actions dans le cadre d'une Spa)⁵³.

Les missions spécifiques ou spéciales aboutissent à l'établissement :

- d'un rapport spécial relatif à la détention d'actions de garantie,
- d'un rapport spécial relatif à l'opération d'augmentation du capital,
- d'un rapport spécial relatif à l'opération de réduction du capital,
- d'un rapport spécial relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières,
- d'un rapport spécial relatif à la distribution d'acomptes sur dividendes,
- d'un rapport relatif à la transformation des sociétés par actions,
- d'un rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées.

Les normes du rapport, les modalités et délais de leur transmission à l'assemblée générale et aux tiers concernés sont fixés par le Décret exécutif n° 2011-202 du 26 mai 2011.

⁵³ Les missions particulières du commissaire aux comptes, Fendre Hubert aux éditions Clet 1991.

3. Missions d'information :

Le commissaire aux comptes doit établir un rapport annuel soumis à l'assemblée Générale de l'exercice. Ce rapport doit renseigner les propriétaires sur le résultat de ces contrôles et des comptes sociaux de l'entreprise

a) L'information des dirigeants

Le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants sur :

- Les contrôles et vérifications effectués.
- Les observations et modifications qui lui semblent devoir être apportées aux postes du bilan et autres documents comptables.
- Les méthodes d'évaluation utilisées, les irrégularités et inexactitudes découvertes.
- Les conclusions auxquelles conduisent les rectifications.

Il communique ses observations aux dirigeants avant la date de la réunion du conseil d'administration (ou du directoire) au cours de laquelle doivent être arrêtés le bilan et les comptes de l'exercice.

b) L'information aux actionnaires

Les commissaires aux comptes établissent un rapport général dans lequel ils rendent compte, à l'assemblée générale des actionnaires de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié. Ils signalent :

- Les modifications apportées à la présentation des comptes annuels et dans les méthodes d'évaluation.
- Les frais généraux non déductibles.
- Les irrégularités et inexactitudes relevées (ex : cas des actions de garantie, prise de participation...)

L'article 715 bis 10 du code de commerce prévoit que "les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance :

- les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé.
- les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devront être apportées.
- les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes
- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications sur les résultats de l'exercice comparé à ceux du précédent exercice".

4. Missions d'alerte :

Selon l'article 715 bis 13 du code de commerce, "les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission. En outre, ils révèlent au procureur de la république les faits délictueux d'ont-ils ont eu connaissance".

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

La préconisation d'un audit dit d'alerte rentre dans une logique économique consistant, grâce à l'intervention en amont du commissariat aux comptes, de faire un contrôle de gestion et d'exploitation au niveau de la phase préventive et donc d'opérer une mission d'assistance conseil de société.

C'est un moyen de prudence et d'austérité et une forme de lutte contre les irrégularités, le gaspillage, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques pour une meilleure protection à titre préventif des patrimoines de société. Ainsi, le commissaire aux comptes participe à la bonne gestion, tout en restant bien entendu l'œil des actionnaires sur la situation financière et comptable de la société notamment :

- En signalant aux dirigeants et à l'assemblée générale toute insuffisance ;
- En avertissant des déséquilibres de gestion relevés ou éventuels ;
- En procédant à des contrôles à priori et non pas à posteriori ;
- En formulant d'importantes recommandations et/ou réserves qui contribuent dans leur finalité à l'amélioration de la gestion.

Il reste à espérer que cette procédure d'alerte (prévue à l'instigation du commissaire aux comptes) puisse prévenir les difficultés des entreprises ou le commissaire aux comptes devra se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'il juge utile à l'exercice de sa mission (contrats, procès-verbaux).⁵⁴

⁵⁴ Code de commerce édité par le ministère de la justice 1993

V. Responsabilités du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes est investi d'une mission qui concerne tout aussi bien les actionnaires et les marchés financiers que les différents tiers qui portent un intérêt à l'entreprise contrôlée, soit parce qu'ils interviennent en son sein -dirigeants et des salariés-, soit parce qu'ils exercent des relations économiques avec elles -les banquiers, les fournisseurs ou les investisseurs. Les uns comme les autres, souhaitent du commissaire aux comptes qu'il fasse preuve de diligences dans la réalisation de ses missions, et si tel n'est pas le cas, ils sont en droit de réclamer réparation du dommage qui peut en résulter, en mettant en jeu la responsabilité civile, pénale ou disciplinaire du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit diriger sa mission sous son entière responsabilité en exprimant une opinion personnelle. C'est ainsi que dans l'article 57 de la loi n° 10-01, prévoit explicitement que "Les travaux des commissaires aux comptes sont effectués sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme. Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats⁵⁵.

1. La responsabilité disciplinaire :

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après 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 gravité :

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

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

⁵⁵ La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, J.O.N° 42 du 11-07-2010

2. La responsabilité civile :

Cette responsabilité est de nature contractuelle à l'égard de la société contrôlée et de ses actionnaires, et de nature délictueuse à l'égard des tiers. D'ailleurs, l'article 61 de la loi 10-01, prévoit que "Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi.

Les commissaires aux comptes sont responsables civilement si, deux éléments sont réunis : la faute et le préjudice⁵⁶.

a) Pour faute et négligence :

La faute doit être prouvée par le demandeur. Dans le cadre de la mission de contrôles des comptes, pour que la faute ou la négligence soit prouvée, la preuve portera sur l'absence de diligences normales. Les diligences normales sont :

- L'absence de certaines vérifications et/ou leur insuffisance,
- L'absence de rapport ou de certaines mentions (l'insuffisance dans le rapport),
- Des mentions inexactes.

C'est ainsi que la responsabilité civile est engagée, lorsque le commissaire aux comptes laisse accomplir une distribution de dividendes fictifs. Conformément à l'art 715 bis 14 du code de commerce.

b) Pour le préjudice :

Le préjudice doit être certain et résulter d'un lien de cause à effet entre la faute et dommage. Les faits de la victime ou d'un tiers sont les seules causes d'exonération de la responsabilité. En cas de pluralité de commissaire aux comptes, en tant que co-commissaire, le commissaire aux comptes est tenu responsable des fautes commises par ses collègues au cas où les responsabilités de chacun ne pourraient être précisées. Cette responsabilité est aussi engagée, du fait des experts ou collaborateurs qui l'assistent ou le représentent.

⁵⁶ ROBERT C.ASTELL et FRANCOI PASQUAL.INI, 1995, "Le commissaire aux comptes", Collection droit poche.

3. La responsabilité pénale :

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée pour tout manquement à une obligation légale (Article 62 de la loi 10-01). La responsabilité des commissaires aux comptes est d'une importance qui paraît quelquefois excessive à un certain nombre de professionnels, notamment dans la le domaine de la responsabilité pénale dont les conséquences, ainsi qu'il sera constaté, sont particulièrement graves.

a) Délits commis en tant qu'auteur direct :

Il s'agit des délits prévus par le code de commerce :

- délit relatif aux incompatibilités (article 829),
- délit d'information mensongère (article 830),
- délit de non-révélation des faits délictueux au procureur de la république (article 830),
- la violation du secret professionnel (article 830),
- délit relatif aux filiales et participation (article 837).

b) Délits commis en tant que complice des administrateurs :

Il s'agit en général des délits relatifs aux maniements de fonds et des délits spéciaux, tel que l'escroquerie, l'abus de confiance, la distribution de dividendes fictifs, la publication de faits fallacieux.

En outre, la responsabilité pénale des commissaires aux comptes peut être engagée conformément au code de commerce et du code de procédure pénale pour tout manquement à une obligation légale, Notamment dans les cas suivants :

- **Rapport incomplet** : C'est le cas des omissions liées aux prises de participations de plus de la moitié du capital social (art. 731 du code de commerce),
- **Information mensongère sur la situation de la société** : Information mensongère sur la situation de la société mérite des explications dans la mesure où l'infraction n'est constituée que si les agissements sont liés au titre de l'élément matériel, et d'élément moral caractérisé par la mauvaise foi.

VI. Les risques liés à l'audit légal :

Selon l'IFAC, le risque d'audit désigne "le risque selon lequel l'auditeur exprime une opinion incorrecte sur les états financiers soumis à son contrôle du fait d'erreurs significatives contenues dans ces états".

Cependant, la norme ISA 315 modifiée, relative à l'identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, énonce que "l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir les procédures d'audit à appliquer en conséquence et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives".

Compte tenu de sa responsabilité, le risque professionnel de l'auditeur est lié à la probabilité que l'auditeur ne formule pas de réserves dans son rapport sur des états financiers comportant des inexactitudes significatives.

Une situation pareille est susceptible d'entraîner plusieurs conséquences d'une part pour l'auditeur en termes de ses responsabilités administrative, civile et pénale ou du moins la dégradation de sa réputation. D'autre part pour l'entreprise auditée, en termes d'influence sur les cours boursiers et sur la relation avec les actionnaires et les partenaires. En ce sens, le risque et sa maîtrise sont le souci essentiel de l'auditeur légal.

La notion de risque d'audit légal apparaît comme complexe et difficilement saisissable. Toutefois, la norme internationale d'audit 200, distingue deux composantes et elle énonce clairement que le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection.

1. Le risque de non-détection :

Le risque de non-détection est défini comme étant le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur, pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.

2. Le risque d'anomalies significatives :

Le risque d'anomalies significatives est défini comme étant le risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

- a) **Risque inhérent** : C'est la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents.
- b) **Risque lié au contrôle interne** : C'est le risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

Définitions des termes :

Afin de permettre une bonne compréhension des définitions citées supra, les termes ci-après ont la signification suivante :

- **Assertions** : Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir.
- **Risque lié à l'activité** : Risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions, importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés.
- **Procédures d'évaluation des risques** : Procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions.
- **Risque important** : Risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

VII. Les prérogatives et les obligations du commissaire aux comptes :

A fin de mener à bien sa mission, l'auditeur légal jouit d'un certain nombre de prérogatives et il doit en même temps obéir à des obligations que nous résumons dans ce qui suit :

1. Les prérogatives des commissaires aux comptes :

La loi 10-01 du 29 juin 2010, a attribuée un certain nombre de prérogatives⁵⁷, notamment dans ses articles 31, 32, 33 et 34 qui stipulent :

- Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme. Il peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme, toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires.
- Le commissaire aux comptes peut requérir des organes habilités d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation.
- Les administrateurs des sociétés remettent, chaque semestre au moins, au commissaire aux comptes, un état comptable établi selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.
- En cas d'entrave à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes en informe par écrit les instances de gestion, en vue de la mise en œuvre des dispositions du code de commerce.

2. Les obligations des commissaires aux comptes :

Les personnes physiques ou morales désignées en qualité de commissaire aux comptes devront :

- assumer leurs fonctions avec compétence, diligence et indépendance.
- observer le secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal.
- assumer leurs fonctions dans les conditions régulières.
- conserver les documents et toutes les pièces justificatives pendant 10 ans même après cessation des fonctions, qui pourront, à tout moment, être mis à la disposition des organes de la profession, ou du procureur général.

⁵⁷ La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, J.O.N° 42 du 11-07-2010

VIII. Les incompatibilités et les interdictions du commissaire aux comptes :

L'indépendance des commissaires aux comptes est normalement garantie par des incompatibilités prévues aux articles 64 à 70 de la loi 10-01 et à l'article 715 bis 6 du code de commerce et ce pour permettre l'exercice de la profession en toute indépendance intellectuelle et morale. Ces textes de loi stipulent que "sont incompatibles avec lesdites professions :

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

Ne sont pas incompatibles avec l'exercice de la profession l'enseignement et la recherche en matière comptable, de façon contractuelle ou complémentaire, conformément à la législation en vigueur.

Par ailleurs 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,
- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants,
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion,
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés,
- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes,
- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.

Cependant, l'article 715 bis 6 du code de commerce, (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993) énonce qu'ils ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société par action :

- les parents et alliés au quatrième degré inclusivement des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société,
- les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs, ainsi que des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société ou dont celle-ci possède le 1/10 du capital des dites 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 des fonctions, autres que celle 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.

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 (03) dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties, ne peuvent être nommées commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme. Ces mêmes incompatibilités et interdictions s'étendent aux membres des sociétés de commissariat aux comptes.

Lorsqu'un commissaire aux comptes souhaite exercer, provisoirement, une activité incompatible, il est tenu de demander auprès de la commission d'agrément d'être omis du tableau, et ce, dans un délai maximum d'un (1) mois à compter de la date du début de son activité.

Il est interdit au commissaire aux comptes de démarcher directement ou indirectement auprès d'un client pour solliciter une mission ou une fonction rentrant dans leurs attributions légales. Il lui est également interdit de rechercher la clientèle par l'octroi de remise sur honoraires, l'attribution de commissions ou autres avantages, ainsi que toute forme de publicité diffusée auprès du public. Ces interdictions s'appliquent également aux sociétés et groupements qui exercent la profession.

IX. Cessation des fonctions du commissaire aux comptes :

Lors de la survenance de certains faits, la cessation des fonctions des commissaires aux comptes est prononcée, on cite :

- La survenance d'une incompatibilité (article 715 bis 6 du code commerce) ou d'une incapacité.
- Du prononcé d'une suspension ou d'une radiation en tant que sanction disciplinaire.
- La dissolution de la société contrôlée.
- L'arrivée du terme des commissaires aux comptes nommés pour six exercices, et aucune reconduction tacite de leurs fonctions n'est admissible.
- Les causes imprévues ou exceptionnelles : il peut s'agir principalement du décès, de l'empêchement (éloignement, incapacité...) de la démission et de la révocation.

Le commissaire aux comptes peut démissionner sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués.

Le commissaire aux comptes, doit faire preuve de responsabilité en prenant toutes les dispositions nécessaires, pour, notamment éviter que son départ porte préjudice à son client et surtout manifester sa bonne foi pour dégager sa responsabilité.

Les précautions à prendre sont :

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

La démission c'est un droit reconnu au bénéfice des commissaires aux comptes pour quelque motif que ce soit à condition de ne pas en user avec l'intention de nuire à la société.

X. Rémunération des commissaires aux comptes :

Selon l'article 37 de la loi 10-01, "les honoraires du commissaire aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité.

En dehors de ses honoraires et des débours engagés dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit.

Les honoraires ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné".

De cet état de fait, et vu de l'abrogation du barème des honoraires des commissaires aux comptes, la question de l'indépendance de la mission du commissaire aux comptes, se trouve être posée, ainsi et vu que les honoraires du commissaire aux comptes deviennent quelque part négociables, cela n'affecte-t-il pas l'indépendance du commissaire aux comptes ?

XI. Objectifs de l'audit légal :

Le but d'un audit légal est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Un audit effectué en conformité avec les normes et les règles d'éthique relatives à la profession, doit permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable, et requièrent de ce dernier d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit afin :

- d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
- de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées aux risques évalués ;
- de se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Pour forger son opinion, les normes d'audit requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé.

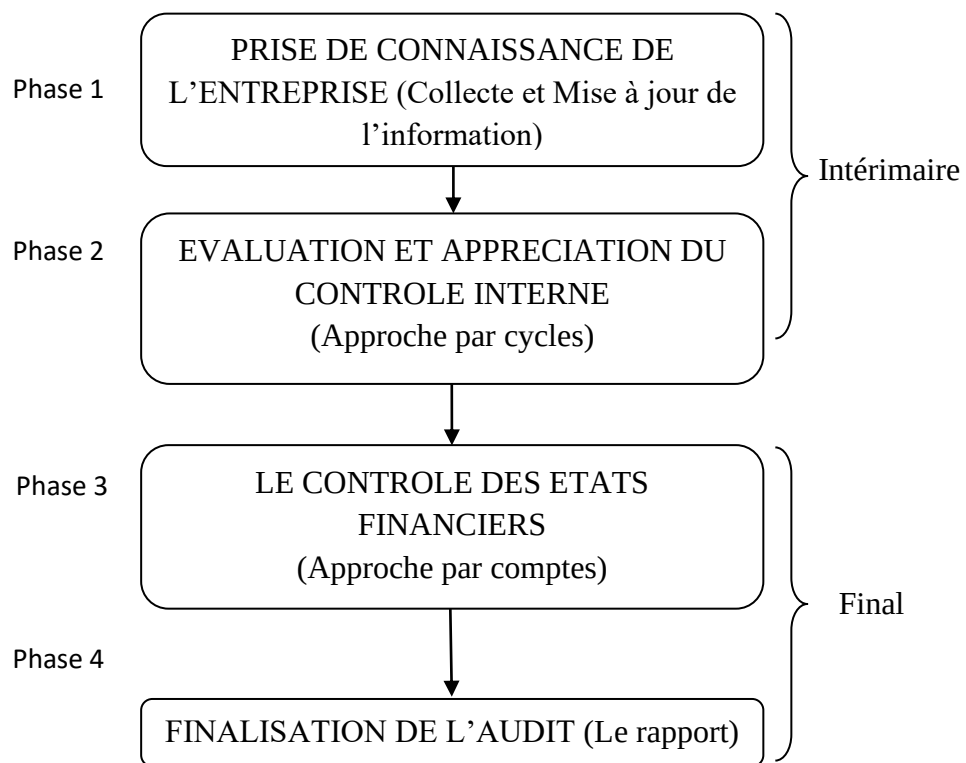
Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

Section 4 :

La démarche d'audit

Afin d'effectuer sa mission, dont l'aboutissement est la rédaction d'un rapport exprimant ou non la certification des comptes annuels de la société auditée, l'auditeur doit suivre une démarche qui peut être schématisée comme suivant :



L'auditeur est amené à adopter une démarche rationnelle qui se décompose en différentes phases mais complémentaires l'une de l'autre :

I. Prise De Connaissance Générale De L'entreprise

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de :

- Mieux comprendre les circonstances et événement pouvant avoir une incidence significative sur les comptes annuels faisant l'objet de sa vérification.
- Tenir compte de ces éléments pour planifier sa mission, identifier les secteurs qui nécessiteront une attention particulière et choisir en conséquence les techniques de vérification les plus appropriées pour atteindre son objectif d'autre part.
- Déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise.

L'acquisition de cette connaissance doit être préalable aux autres phases de la mission, puisqu'elle conditionne leur bonne exécution.

Compte tenu de la masse d'information à obtenir et à maîtriser, cette étape sera particulièrement importante et complexe et se complètera tout au long de l'exécution de la mission. Les informations utiles à la mission concernent notamment :

a) La connaissance de l'environnement :

L'environnement de l'entreprise est conditionné par le secteur d'activité et par la situation économique tant générale que sectorielle ou géographique.

- Le secteur d'activité :

Selon les secteurs d'activité, les besoins informationnels de l'entreprise ne sont pas les mêmes. Les procédures de traitement de l'information différent et les contrôles à effectuer n'ont pas la même importance.

- la situation économique :

La situation conditionne fréquemment la santé financière d'une entreprise. Pour l'appréhender, il faut tenir compte du secteur d'activité, de la concurrence et des approvisionnements. Le risque principal pour l'auditeur comptable et financier est celui de cessation de paiement. Ce risque est d'autant plus important que la situation économique est mauvaise. Dans le cas des états financiers, ces options peuvent fausser l'image que les comptes devraient donner de l'entreprise.

b) La connaissance des spécificités de l'entreprise :

Les spécificités de l'entreprise sont à sa structure organisationnelle, à sa politique stratégique, à sa position concurrentielle et à son actionnariat.

- La structure organisationnelle :

Selon l'organisation de l'entreprise, les flux de l'information et les procédures ne sont pas toujours les mêmes. Les entreprises très hiérarchisées ont souvent des procédures très formelles et une des bases de leur contrôle interne est l'approbation hiérarchique. Dans les entreprises très décentralisées, le contrôle se fait souvent sur la base d'un contrôle budgétaire. L'auditeur devra s'assurer dans le premier cas que les décisions critiques font l'objet d'une approbation hiérarchique systématique, dans le second cas il devra s'assurer qu'il existe des procédures de contrôle interne applicables et appliquées pour le déroulement des transactions.

- La politique stratégique de l'entreprise :

Dans une entreprise en forte croissance l'auditeur devra être attentif aux ratios de liquidité de l'entreprise pour s'assurer qu'elle ne risque pas d'être en cessation de paiement en raison d'une trop forte croissance accompagnée d'un financement insuffisant. Dans une entreprise en déclin, les procédures sont souvent bien définies mais elles ne sont plus forcément appliquées. Le contrôle est devenu routinier et n'a pas forcément pris en compte les nouveaux risques auxquels est confrontée la société.

- La position concurrentielle de l'entreprise :

La viabilité et le développement d'une entreprise sont conditionnés par la position concurrentielle de cette dernière. Une entreprise qui se trouve confrontée à une forte concurrence, peut disparaître en moins d'une année. Au niveau comptable et financier, l'analyse des provisions pour restructuration ne peut pas se faire indépendamment de la mesure de la pression concurrentielle. Le besoin de restructuration est souvent lié à une évolution technologique, mais il est rendu nécessaire par la concurrence.

c) Evaluation des risques particuliers :

Les risques particuliers de l'entreprise peuvent résulter de la situation financière, de la situation sociale ou des changements organisationnels.

- La situation financière (analyse patrimoniale et analyse des flux) :

L'analyse financière permet de faire ressortir les faiblesses et les risques liés à la rentabilité de l'entreprise, à ses besoins de financement. L'auditeur peut mesurer la capacité de l'entreprise à régler ses dettes à court terme, mais il peut également évaluer la capacité de l'entreprise à maintenir une rentabilité positive tout en assurant le financement de ses opportunités de croissance

- La situation sociale :

L'auditeur doit se tenir au courant des problèmes sociaux liés au secteur d'activité ou à l'entreprise. La grève des employés peut remettre en cause non seulement les prévisions de résultat de l'entreprise, mais également sa continuité d'exploitation.

- Les changements organisationnels internes :

Les changements organisationnels internes revêtent de multiples formes. Il peut s'agir d'une modification du système de traitement de l'information ; dans ce cas, les risques sont au niveau de la fiabilité des nouveaux systèmes d'information et au niveau de l'utilisation de ces nouveaux systèmes par les employés. Il peut s'agir également de la répartition des tâches ou les mesures de restructuration liées à une acquisition, une fusion ou une division. Pour l'auditeur, les risques d'erreur sont augmentés et pendant la période d'adaptation, les procédures de contrôle interne risquent ou une division.

d) Les sources d'information :

Pour acquérir ces informations, l'auditeur dispose de moyens privilégiés dont on peut citer :

- la prise de contact avec les prédécesseurs (commissaire aux comptes, experts comptables,)
- la relation directe avec les dirigeants auprès desquels il recherchera les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes.
- les contacts avec les cadres et responsables des différents services, afin d'avoir une vue d'ensemble de la vie de l'entreprise et assurer que les comptes sont le reflet fidèle de son activité.
- l'analyse globale des comptes annuels des exercices précédents permettant d'avoir une opinion sur la cohérence des comptes dans le temps et avec le secteur économique, ainsi que sur la situation de la société du point de vue de son équilibre et de sa rentabilité.
- les informations utiles à l'exercice de leur mission qu'ils peuvent recueillir auprès des tiers qui ont accompli les opérations pour le compte de la société.

Pour acquérir ces informations, l'auditeur dispose aussi des sources internes à la société qui sont notamment :

- la visite des lieux d'exploitation,
- les rapports antérieurs du conseil d'administration et du commissaire aux comptes,
- les budgets, plans de développement, plans de financement,
- les diverses publications internes,
- les rapports d'autres réviseurs ou vérificateurs et des auditeurs internes.

Parmi les sources externes, l'auditeur pourra consulter :

- les rapports financiers d'entreprise similaire exerçant dans le même secteur d'activité,
- la presse financière et les revues spécialisées du secteur d'activité,
- les publications des organismes professionnels.

II. Evaluation Du Contrôle Interne :

En matière de contrôle interne, l'objectif de l'auditeur est :

- de comprendre le système d'information et de contrôle interne du client,
- d'évaluer ce système en vue de déterminer s'il peut s'appuyer sur lui pour exprimer une opinion sur la conformité,
- de mener un programme de tests pour s'assurer du bon fonctionnement du système et de ses contrôles.

- Description des procédures du contrôle interne :

L'auditeur doit observer les procédures et en comprendre le fonctionnement à l'aide d'entretiens avec le personnel de l'entreprise, puis il doit formaliser cette compréhension pour en permettre l'utilisation dans le cadre de l'évaluation des forces et des faiblesses du contrôle interne.

- L'observation des procédures et les entretiens avec le personnel de l'entreprise :

L'auditeur doit observer les procédures en place, leur mode de fonctionnement, les liens qui existent entre elles. Pour son observation, il s'appuie sur les entretiens avec les employés qui lui décrivent les tâches et les contrôles qu'ils effectuent et qui expliquent le rôle des procédures spécifiques.

- La formalisation (les organigrammes et les descriptifs littéraire) :

A partir de ses observations et des entretiens, l'auditeur formalise sa perception du traitement des transactions et des procédures de contrôle mises en place. Cette formalisation peut se faire sous une forme narrative mais il est préférable de l'accompagner d'organigrammes. L'auditeur doit privilégier la description des systèmes transactionnels liés aux enregistrements comptables en respectant les règles suivantes :

- Mentionner toutes les procédures séquentielles, c'est-à-dire au fur à mesure de leur déroulement.
- Indiquer toutes les copies de document et leurs utilisations si elles offrent un intérêt.
- Mentionner les procédures de maintenances de fichiers ou d'édition de rapport.
- Montrer les flux d'information entre les différents services de l'entreprise.
- Indiquer le titre, la position et si possible le nom de la personne effectuant la procédure.

Une fois ce travail effectué, l'auditeur doit confronter sa vision du système de traitement des transactions avec la réalité de l'entreprise et doit vérifier auprès des employés qu'il a pris en compte toutes les transactions significatives et qu'il les a correctement décrits.

- Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :

L'auditeur doit s'assurer que les procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle. L'utilisation de questionnaires de contrôle interne facilite l'identification des forces et faiblesses du contrôle interne

III. Appréciation Du Contrôle Interne :

L'auditeur doit effectuer une analyse du système de contrôle interne de l'entreprise, afin d'en apprécier les points faibles, et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux. Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité afin d'assurer :

- La protection du patrimoine.
- La régularité et la sincérité des informations qui en résultent.
- Une conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise.
- La conformité des décisions avec la politique de la direction.

Cette définition permet de dégager deux aspects essentiels du contrôle interne :

a) Le contrôle interne avec une incidence directe sur les informations et ayant pour objectifs :

- la protection du patrimoine et des ressources de l'entreprise,
- la fiabilité des informations.

Cet aspect du contrôle interne se caractérise le plus souvent, dans les entreprises, par des sécurités telles que :

- Système d'autorisation et d'approbation.
- Séparation des tâches entre les personnes chargées de l'enregistrement des opérations et celles qui effectuent les opérations ou assurent la garde des actifs.
- Contrôle physique.
- Service d'audit interne.

b) Le contrôle interne sans incidence directe sur les informations et ayant pour objectifs :

- L'application des instructions de la direction.
- L'amélioration des performances.

Sous cette acception, le contrôle interne inclut généralement :

- Les analyses statistiques (production, ventes, etc.)
- Les analyses des temps et des opérations.
- Les rapports de gestion.
- Les programmes de formation du personnel.
- Les contrôles de qualité.

Le premier aspect du contrôle interne intéressera l'auditeur car il a une incidence directe sur la fiabilité des enregistrements des opérations et par conséquent, des informations et des états de synthèse qui en découlent.

Cependant, s'il estime que le contrôle interne, sous son second aspect peut néanmoins voir une incidence significative sur la régularité et la sincérité des informations et des états de synthèse, l'auditeur devra également procéder à son appréciation

L'appréciation du contrôle interne étant un moyen pour l'auditeur d'atteindre son objectif de certification de la régularité et de la sincérité, il doit en conséquence limiter ses travaux essentiellement au contrôle interne lié directement à sa mission et prendre en considération la notion d'importance relative.

Les garanties qu'apporte un système de contrôle interne auquel l'auditeur peut se fier sont supérieures à celles qui résulteraient d'un accroissement des contrôles des informations par sondages. Cette approche de la révision permet d'assurer la mission avec un meilleur rapport coût/efficacité.

L'appréciation du contrôle interne sera faite pour chacun des systèmes ou fonctions de l'entreprise. Cette appréciation comporte deux étapes :

Etape 1 : elle consiste à évaluer le système organisation, méthodes et procédures, mis en place par l'entreprise. Ce système peut présenter des faiblesses de base et le risque potentiel qui en résulte devra être soigneusement évalué. Elle peut être définie comme suit.

- a. Pris de connaissance du système (utilisation, si nécessaire, des diagrammes de circulation comme moyen de description).
- b. Vérification, par des tests limités en nombre mais portant sur chaque catégorie distincte de transaction, que le système décrit est bien celui qui est appliqué.
- c. Evaluation du système pour apprécier les forces et les faiblesses des procédures (utilisation possible du questionnaire de contrôle interne comme moyen d'évaluation).

Etape 2 : elle consiste à vérifier qu'il n'existe pas d'anomalies, d'erreurs ou d'irrégularités dans le fonctionnement du système et qu'en conséquence il produit bien les résultats escomptés tout au long de la période examinée. Elle peut être définie comme suit.

- Vérification de la performance du fonctionnement correct du système au moyen de sondages appropriés. Ces sondages ont pour objectif :
- De vérifier qu'il n'existe pas d'anomalies dans le fonctionnement du système et s'il en existe, en déterminer l'incidence.
- D'évaluer l'incidence des faiblesses de base révélés lors de la première étape.

 Les questionnaires de contrôle interne : ⁵⁸

Le questionnaire de contrôles internes, liste les contrôles internes possibles en fonction de chaque critère (exhaustivité, existence, évaluation et comptabilisation) qui assure la qualité des états financiers. Les systèmes comptables couverts par le questionnaire sont :

- Ventes / clients,
- Encaissements,
- Achats / fournisseurs,
- Décaissements,
- Productions / stocks,
- Paie,
- Immobilisations.

Pour chacun des systèmes comptables, le questionnaire comprend trois parties :

1. **Sécurité du traitement des données** : liste des contrôles comptables possibles.
2. **Protection des actifs** : liste des pertes de substances qui pourraient affecter l'efficacité du contrôle interne.
3. **Séparation des tâches** : grille de séparation de tâche permettant d'identifier les tâches incompatibles qui nuiraient à l'efficacité du contrôle interne comptable.

En fonction du résultat de l'appréciation finale, du contrôle interne, l'auditeur sera en mesure de préparer un programme de contrôle adapté aux particularités de l'entreprise.

Dans la préparation de ce programme l'auditeur tiendra compte des limites essentielles au contrôle interne. Celui-ci est conçu plutôt en fonction d'opération répétitives qu'en fonction des opérations exceptionnelles qui peuvent ne pas être assujetties aux contrôles internes habituels.

D'autres parts, même si le contrôle interne est efficace, il n'élimine pas entièrement le risque que la direction décide de passer outre à des sécurités qu'elle a prévues.

⁵⁸ Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Société Nationale de Comptabilité Page 2178.

IV. L'approche En Termes De Cycle :

Pour avoir une bonne compréhension des risques de l'entreprise, l'auditeur doit respecter les principaux cycles de fonctionnement de l'entreprise. Il doit redécouper l'ensemble des états financiers en faisant la distinction entre les cycles existants. Sachant que comptablement, les états financiers d'une entreprise sont obtenus par regroupement, et plus rarement par éclatement, des différents comptes de la balance générale. Alors, pour effectuer le découpage des états financiers, l'auditeur doit s'appuyer sur la balance générale pour obtenir un détail des comptes qui soit plus fin⁵⁹.

1. Le cycle immobilisations :

Les immobilisations sont des éléments destinés à servir d'une façon durable l'activité de l'entreprise. Il ne se consomme pas par un premier usage⁶⁰.

a) Le contrôle interne :

- Les procédures de l'entreprise doivent prévoir une procédure d'autorisation des dépenses d'investissement, que celle-ci soit réalisée sous forme d'acquisition ou de production par le personnel avec les matériaux de l'entreprise.
- Les durées et les modes d'amortissements doivent être définis par les dirigeants.
- Périodiquement, les actifs immobilisés doivent faire l'objet d'un inventaire physique, qui confirme non seulement l'existence de l'actif mais également son état d'utilisation ou sa valeur vénale. La périodicité de cet inventaire dépend de la nature du bien et de son caractère stratégique pour l'entreprise.
- L'entreprise doit maintenir un registre des immobilisations sur lequel sera mentionné l'ensemble des immobilisations acquises ou créés par l'entreprise. Il doit contenir la date d'acquisition, le fournisseur, le coût historique, la date de mise en service et le taux d'amortissement.

L'intérêt de ce registre est :

- De fournir un récapitulatif détaillé des actifs immobilisés de l'entreprise de la même manière qu'une balance auxiliaire donne le détail des soldes clients,
- De faciliter l'inventaire des actifs immobilisés,
- De faciliter le suivi des polices d'assurance,
- De répondre à une exigence légale.

⁵⁹ Audit & contrôle interne. BENOIT Pige. Les essentiels de la gestion. Edition LITEC France 1997.

⁶⁰ Audit & contrôle interne. BENOIT Pige. Les essentiels de la gestion. Edition LITEC France 1997.

b) Objectif de la démarche d'audit :

Les objectifs d'audit doivent permettre de vérifier les points suivants :

- Le coût de l'actif immobilisé est correct,
- Le total des actifs immobilisés correspond aux détails des actifs immobilisés,
- La distinction entre charge et immobilisation a été respectée,
- Les immobilisations mises à disposition ou sorties temporairement de l'entreprise sont suivies,
- L'entreprise détient les titres de propriété correspondants pour les biens immobiliers ou pour certaines immobilisations incorporelles,
- Les taux d'amortissements sont justifiés économiquement, et respectent le principe de la permanence des méthodes,
- Les actifs immobilisés ayant enregistré une diminution permanente de leurs valeurs non due à l'usure ont fait l'objet de provisions adéquates,
- Les actifs immobilisés apportés en garantie sont identifiés.

L'auditeur doit établir, ou obtenir de l'entreprise, un état retraçant les différents mouvements ayant affectés les immobilisations : acquisitions, cessions, créations, dotations aux amortissements, amortissements sur les immobilisations cédées..., certains contrôles, notamment ceux portant sur les procédures de contrôle interne, peuvent être effectués au cours de l'exercice, par contre, le contrôle de l'existence et du droit de propriété de l'entreprise doit être effectué à la clôture de l'exercice.

L'auditeur devra également recenser les actifs immobilisés apportés en garantie. Si le contrôle interne est déficient ou si les mouvements des immobilisations sont peu nombreux, l'auditeur peut choisir de réaliser des tests validant les différents mouvements : contrôle des factures d'acquisition ou de cession, les amortissements et les actes notariésetc

2. Les cycles d'exploitations :

Le cycle d'exploitation recouvre l'ensemble des activités courantes de l'entreprise compte tenue de ses investissements et de son financement⁶¹

Les stocks, les achats et les dettes fournisseurs :

a) Le contrôle interne :

Le contrôle interne est fondamental car il peut seul garantir que toutes les transactions sont enregistrées et que tous les enregistrements effectués correspondent à des transactions.

En cas de défaillance, des procédures de contrôle interne, l'auditeur devra effectuer des testes approfondies de validation de l'ensemble des postes de bilan liés à l'exploitation. De plus, il devra s'assurer de l'exhaustivité des transactions, ce qui suppose un contrôle approfondie des mouvements de trésorerie et un fort recours à des confirmations externes.

En fin d'exercice, les procédures de contrôle interne doivent prévoir une identification de l'ensemble des produits entrant en stock ou sortant des stocks afin d'assurer le principe de séparation des exercice et afin de rattacher les entrées en stock avec soit la comptabilisation de la facture fournisseur, soit la comptabilisation d'une facture a recevoir, et afin de rattacher les sorties de stock avec soit la mise en production (valorisation au sein des produits en-cours ou des produits finis), soit la facturation des produits.

b) La participation à l'inventaire :

Les objectifs de l'audit liés à la participation à l'inventaire sont de s'assurer que :

- La séparation des exercices a été respectée,
- Les stocks sont valorisés au coût adéquat,
- Les stocks ont éventuellement été dépréciés en fonction de leurs valeurs nettes de réalisation,
- Les stocks à rotations lente, les stocks endommagés et les stocks obsolètes ont été identifiés et provisionnés,
- Les cumules de valorisation de stock sont arithmétiquement exacts,
- La méthode de valorisation des stocks est permanente par rapport aux exercices antérieurs,
- Les stocks apportés en garanties sont correctement identifiés.

⁶¹ Audit & contrôle interne. BENOIT Pige. Les essentiels de la gestion. Edition LITEC France 1997

c) L'inventaire permanent :

Si l'entreprise s'appuie sur l'inventaire permanent, l'auditeur doit tester la conformité des procédures de contrôle interne. Celle-ci doivent prévoir la mise à jour quotidienne ou hebdomadaire des stocks en fonction des entrées ou des sorties.

Les avantages de l'inventaire permanent sont les suivants :

- Les perturbations causées par l'arrêt des activités au cours de l'inventaire annuel sont supprimées,
- Le stock partiel est contrôlé plus sérieusement que quand l'inventaire est réalisé dans la précipitation par des employés inexpérimentés,
- Les écarts d'inventaire sont plus rapidement pris en compte par les dirigeants,
- Les stocks à rotation lente et les stocks obsolètes sont identifiés plutôt,
- Les magasiniers sont incités à mieux contrôler leurs stocks car ils ne savent pas quand l'inventaire aura lieu,

L'auditeur doit vérifier que :

- Tous les éléments en stock font l'objet d'un inventaire tournant au moins une fois dans l'année, et de préférence deux fois,
- Les magasiniers ne sont pas avertis à l'avance de la réalisation de l'inventaire,
- Le programme d'inventaire tournant doit prévoir des contrôles ponctuels pour les stocks ayant fait l'objet précédemment d'écarts d'inventaire,
- La procédure doit prévoir une comparaison des quantités physiques et des quantités théoriques, une explication des écarts, une mise à jour des quantités théoriques et une information de la direction sur la cause et la nature des écarts observés,
- Les personnes réalisant l'inventaire doivent être par deux et les équipes doivent changer périodiquement afin de réduire les risques de collusion.

d) L'inventaire intermittent :

Si l'entreprise réalise un inventaire intermittent, l'auditeur doit analyser le plutôt possible les procédures d'inventaires prévues par le client afin de pouvoir effectuer des recommandations susceptibles de s'appliquer lors de l'inventaire. Si les procédures prévues ne permettent pas d'assurer la fiabilité de l'inventaire, et si des corrections ne sont pas apportées, l'auditeur indiquer au client les conséquences d'expression de son opinion.

Afin de pallier les procédures défaillantes, l'auditeur peut effectuer un comptage personnel d'une partie des stocks sujet à caution. De plus sa présence tout au long de l'inventaire sera cruciale pour pallier à la déficience des procédures.

L'inventaire annuel doit respecter les principes suivants :

- Les magasiniers ne doivent pas participer à l'inventaire des stocks d'ont-ils ont a la responsabilité,
- des instructions écrites doivent prévoir le déroulement de l'inventaire et les tâches à effectuer par chacun,
- des employés doivent assurer la supervision des opérations de comptage définis par zones d'inventaires, pour s'assurer que tous les biens figurants dans la zone ont bien fait l'objet d'un comptage et que se comptage n'a été fait qu'une seule fois,
- les produits doivent être correctement disposés de façon à facilité les opérations de comptage. Les produits obsolètes ou à rotation lente doivent être isolés pour faciliter leurs identifications.
- Chaque équipe de comptage doit comprendre un technicien capable d'identifier le produit et le compter ou de mesurer et un employé enregistrant les résultats de comptage et contrôlant l'exactitude par un deuxième comptage,
- Les fiches d'inventaire doivent être standardisées. Elles doivent comprendre toutes les informations techniques nécessaires à l'identification des produits et elles doivent êtres signés par les personnes réalisant le comptage. Les fiches d'inventaires doivent êtres pré numérotés pour faire l'objet d'un contrôle destiné à s'assurer qu'elles ont toutes été complétées et retournées.

L'auditeur doit s'assurer que les stocks appartenant à l'entreprise mais détenus par des tiers ont fait l'objet d'arrangement adéquat, pour cela, l'auditeur pourra tenir compte de la réputation et de l'image de marque des dépositaires du stock, des procédures utilisées par le client pour confirmer les quantités détenues par l'entreprise tiers, et il pourra contrôler les attestations remises au client par l'entreprise dépositaire des stocks.

e) Les stocks d'en-cours :

Les procédures mises en place par le client pour vérifier l'existence de produit en-cours et pour en mesurer la quantité dépendant de la nature de l'activité. Si les stocks d'en-cours représentent des montants significatifs, il est souhaitable de réaliser un inventaire physique de fin d'année.

f) Le contrôle de la valorisation des stocks :

Si les procédures de contrôle interne ne sont pas fiables, l'auditeur doit valider une partie importante des stocks en rapprochant les valeurs retenues avec les factures des fournisseurs, pour les achats de matières premières, de fournitures ou de marchandises, ou avec les factures adressées aux clients pour les produits finis (compte tenu des frais d'exploitation et des taux de marges habituelles).

L'auditeur devra également s'assurer que le mode de calcul du coût des travaux en-cours est correct et que la proportion de coûts indirects affectés aux stocks de produits est cohérente par rapport à l'activité de l'entreprise.

Si les stocks sont dépréciés par application d'un ratio standard, l'auditeur doit s'assurer de la cohérence de ce ratio par rapport aux dévalorisations de stock des années passées et par rapport à l'évolution de la structure des stocks d'une année sur l'autre.

☞ Les ventes, les autres produits et les créances :**a) Le contrôle interne :**

Les objectifs d'audit sont de s'assurer que :

- Les créances clients figurant au bilan représentent les montants dus à l'entreprise à la fin de l'exercice,
- Aucune créance n'a été omise : toutes les sommes dues à l'entreprise figurent dans les créances figurant au bilan,
- La séparation des exercices est respectée,
- Le calcul des provisions pour clients douteux est correct,
- Les provisions pour risque ont été comptabilisées en cas de litige avec des clients ou pour assurer la garantie des services ou des biens facturés aux clients,

b) Les procédures de contrôle interne :

Les procédures de contrôle interne doivent porter sur :

- L'enregistrement des expéditions de biens et des prestations des services effectués,
- La préparation, le rapprochement avec les bordereaux d'expédition et l'approbation des factures de ventes,
- La préparation, le rapprochement avec les bordereaux d'expédition et l'approbation des avoirs,

- Les procédures de séparation des exercices,
- Le suivi des commandes clients,
- Le rapprochement entre la balance auxiliaire client et la balance générale,
- La réception des règlements,
- Les procédures d'accord de crédit client avec l'identification et le suivi des dépassements d'autorisation de commande,

L'auditeur doit demander une 'balance âgée' des comptes clients faisant ressortir toutes les facturations antérieures à un certain nombre de mois et non encore payées. Cette analyse peut lui permettre de contrôler les clients à provisionner, car considéré comme douteux, il doit également observer le montant des créances considéré comme irrécouvrable au-cours de l'exercice, car un montant élevé peut indiquer un mauvais fonctionnement des procédures de crédit client et une relance inadéquate des créances clients impayées.

La paie, le personnel et les organismes sociaux :

a) Les calculs et l'enregistrement comptable :

Les fiches de paie des salariés sont établies à partir de trois types de renseignement :

- Le contrat de travail avec le salarié. Ce contrat précise la nature de la relation contractuelle, le nombre d'heures normal de travail mensuel, la rémunération correspondant à ce nombre d'heure, ainsi que les divers avantages ou primes liés à la rémunération,
- La réglementation sociale et la convention collective du secteur d'activité. Elles précisent le montant des charges sociales tant salariales que patronale, en fonction de la nature du contrat de travail, et les conditions de rémunération des jours de maladies ou de congés ainsi que des heures effectuées en plus de l'horaire normal,
- Le suivi des heures effectuées par chaque employé. Ce suivi permet de déterminer la réalisation éventuelle d'heures supplémentaires, mais il joue aussi un rôle fondamental pour le calcul des coûts de revient des produits, des services ou des activités, en permettant l'imputation des heures de mains d'œuvres directes ou indirectes.

Les fiches de paies permettent de calculer le montant de la rémunération nette à verser aux salariés, ainsi que le montant des diverses charges sociales (part salariale et part patronale), à verser aux organismes sociaux concernés.

L'auditeur doit s'assurer de la fiabilité des informations collectées pour l'établissement des fiches de paies, il doit contrôler l'exactitude arithmétique des calculs (en faisant quelques tests sur des fiches de paies), il doit aussi s'assurer de la concordance entre les montants déclarés et versés.

☞ **Les impôts et taxes, l'état et les collectivités locales :**

a) Les taxes :

Tout comme les cotisations sociales, la plupart des taxes sont établies à partir des déclarations de l'entreprise. En cas d'audit légal des comptes, l'auditeur n'a pas à réaliser un contrôle approfondi des déclarations de l'entreprise. Il doit s'assurer que l'évolution des charges est cohérente et il doit rapprocher les charges enregistrées des avis d'impositions.

En dehors de la mission de commissariat aux comptes, l'entreprise peut demander un audit fiscal dont l'objet est de contrôler les déclarations de l'entreprise, afin :

- De réduire le risque de redressement fiscal,
- De diminuer éventuellement les bases d'impositions, pour le calcul de la taxe professionnelle, les immobilisations déclarées par l'entreprise peuvent être examinées.
- De relever les éléments susceptibles d'ouvrir droit à des réductions d'impôt, les dépenses de formation tant interne qu'externe, peuvent conduire l'entreprise à déposer une demande de crédit d'impôt formation.

b) L'imposition des bénéfices :

En ce qui concerne l'imposition des bénéfices, le risque pour l'auditeur porte sur l'enregistrement comptable de la charge d'impôt à payer, mais il porte également sur la possibilité d'un redressement fiscal lié à des inexactitudes dans les déclarations fiscales, ou à des options non justifiées en matière de déductibilité de certaines transactions.

En matière de consolidation, l'auditeur doit contrôler la situation fiscale anonyme tel quelle a été calculée par l'entreprise consolidante.

☞ **Les éléments hors exploitation :**

a) La distinction normale / exceptionnelle :

On peut distinguer entre les éléments provenant des activités ordinaires et ceux n'en provenant pas. Parmi les éléments provenant d'activités ordinaires, on peut distinguer les éléments exceptionnels, soit par leurs montants ou leurs incidences soit en raison de raretés de leurs occurrences.

Le résultat d'exploitation ou le résultat courant doit faire ressortir le résultat lié aux efforts de la direction et il doit représenter la tendance à long terme de la rentabilité de l'entreprise.

Le résultat exceptionnel doit prendre en compte les éléments fortuits non liés à l'activité normale de l'entreprise.

b) Les provisions pour risques et charges :

Pour l'auditeur, le contrôle de ces provisions se fera par entretien auprès de la direction pour estimer leur pertinence, par rapprochement avec des faits observés antérieurement et par recalcule des modes de détermination de ces provisions. La circularisations des avocats et des notaires, tout comme l'examen des créances clients impayés peuvent révéler l'existence d'un litige susceptible de donner lieu à une provision.

3. Le cycle de financement :

Le cycle de financement comprend l'ensemble des écritures comptables enregistrant les transactions liées au financement de l'entreprise. Pour un certain nombre de financement, l'entreprise peut être conduite à réaliser des opérations de couvertures qui doivent être analysées de façon spécifique par l'auditeur.

a) Les capitaux propres, les provisions réglementées et l'affectation du résultat :⁶²**Les capitaux propres :**

Les mouvements affectant les capitaux propres sont de deux ordres. Ils concernent :

- L'affectation du résultat net de l'exercice. L'auditeur doit s'assurer de l'égalité :
«Capitaux propres avant répartition = capitaux propres après répartition + distributions mises en paiement (dividendes)».
Il doit contrôler la répartition de bénéfice en tenant compte de la dotation à la réserve légale, de la possibilité de distribuer des dividendes (compte tenu du report à nouveau et des réserves distribuables).
- Les mouvements intervenus sur les capitaux propres au-cours de l'exercice. Il s'agit principalement des augmentations de capital et des opérations de fusion et d'apport.
En cas de perte, l'auditeur doit contrôler le maintien d'une capacité de financement suffisante à la poursuite de l'exploitation et à la garantie des tiers.
Pour le contrôle des comptes sociaux, l'essentiel des travaux est de nature juridique, l'auditeur s'assure que l'entreprise respecte les obligations légales.

Les provisions réglementées :

Ces provisions ont le caractère de réserves non libérées d'impôts. Le contrôle de l'auditeur porte principalement sur l'exactitude de ces provisions, c'est-à-dire sur le contrôle arithmétique et la vérification des éléments servant à leurs déterminations. En matière de consolidation, l'auditeur doit s'assurer de leurs retraitements pour faire apparaître l'imposition différée.

b) Les dettes financières et les charges d'intérêts :**Le niveau d'endettement :**

Le niveau d'endettement de l'entreprise est une préoccupation de l'auditeur pour au moins deux raisons :

⁶² Audit & contrôle interne. BENOIT Pige. Les essentiels de la gestion. Edition LITEC France 1997

1. La continuité de l'exploitation : un niveau d'endettement trop élevé peut compromettre la pérennité de l'entreprise et de constituer un motif de déclenchement de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes.

Dans le cas d'appartenance à un groupe, la notion de niveau d'endettement doit être relativisée pour faire apparaître les garanties reçues par la société mère ou par d'autres sociétés du groupe ou les garanties accordées par l'entreprise à d'autres sociétés du groupe.

2. Le contrôle de la réalité et de l'exhaustivité des dettes financières : le contrôle de la réalité de l'endettement porte sur l'exercice d'une contrepartie, c'est-à-dire sur la mise à disposition de capitaux à un taux d'intérêt inférieur au taux de l'usure. Le contrôle de l'exhaustivité de l'endettement vise à s'assurer que toutes les dettes financières de l'entreprise ont été enregistrées.

Les financements à court terme et les disponibilités :

Pour contrôler la continuité d'exploitation, l'auditeur doit vérifier l'échéancier des dettes et l'état du passif exigible. Il doit contrôler aussi les soldes comptables des comptes bancaires en vérifiant les rapprochements de banque et en s'assurant de la réalité et de l'apurement sur les mois ultérieurs des montants portés en rapprochement.

Le coût des financements :

L'auditeur doit contrôler la cohérence des charges d'intérêt par rapport aux montants des dettes financières.

Un ratio «intérêt – dettes financières» anormalement élevé, compte tenu des taux d'intérêts constatés, peut signifier un risque de non-exhaustivité des dettes financières. A l'inverse un ratio anormalement faible indique principalement un risque de non prise en compte de la totalité des charges d'intérêt.

L'auditeur doit contrôler tout particulièrement le calcul des intérêts courus et il doit recenser les emprunts à différés de remboursement et toutes les dettes financières à conditions spécifiques : avances publiques remboursable sans intérêt, emprunt et taux bonifié, ...etc.

V. La Collecte Des Eléments Probants :

Tant dans la réalisation des sondages sur les opérations permettant la vérification de la permanence du fonctionnement correct du contrôle interne que dans le contrôle des comptes, l'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour fonder la certitude raisonnable lui permettant de se prononcer sur la certification de la régularité et de la sincérité des comptes annuels. Sauf cas exceptionnels, l'auditeur ne peut pas examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Il sélectionne l'échantillon sur lequel il va appliquer ses procédés de vérification, selon la technique de sondage la mieux adaptée aux circonstances : prélèvements au hasard basés sur le jugement professionnel ou échantillonnage statistique. Pour atteindre ses objectifs, l'auditeur dispose de différentes techniques et de différents types de tests de validation dont on cite ce qui suit :

a) l'observation physique :

L'observation physique consiste à vérifier l'existence matérielle d'un actif : stocks, immobilisations corporelles, traites ou espèces en caisse.

L'auditeur devra examiner si les procédures mises en place par l'entreprise sont fiables. Dans ce cadre, il vérifiera s'il existe des procédures écrites permettant de s'assurer de :

- que les dates d'inventaires ont été précisées pour chaque lieu de stockage,
- que les lieux de stockages ont été préparés et que les aires de stockage sont bien délimitées. Les biens en dépôts ou stockés chez des tiers sont bien identifiés,
- de la désignation des équipes chargées de l'inventaire ainsi que de leurs responsables, les fonctions de chacun étant bien définies ainsi que de l'existence d'une supervision suffisante.
- De l'arrêt de mouvement de stock pendant l'inventaire afin d'éviter que des produits soient omis ou comptés deux fois. Un stockage intermédiaire ayant été effectué pour permettre les fabrications en-cours,
- Que les documents de saisie de l'inventaire soient prévus et bien numérotés afin de pouvoir s'assurer de l'exhaustivité lors de la centralisation.
- Que tous les articles reçus des fournisseurs ont bien été enregistrés en comptabilité et que toute livraison antérieure à l'inventaire a bien fait l'objet d'une facture,
- Que la centralisation des fichiers est effectuée rapidement pour étudier le plus grand nombre d'anomalies apparentes avant la reprise des mouvements.

L'auditeur devra observer si la procédure est correctement mise en pratique par le personnel de l'entreprise. Durant l'inventaire, il observe les équipes et s'assure que les procédures sont bien respectées.

Lorsque l'auditeur effectue des tests de vérification, il procède par sondage, soit à des contrôles de fiche en prenant soin de vérifier lui-même des quantités reportées, soit en relevant des références et en inventoriant ces quantités.

b) La confirmation directe auprès des tiers :

La confirmation directe auprès de tiers, également appelée «circularisations » est une technique de validation des informations comptables, fiscales, juridiques ou commerciales figurant des les comptes annuels.

Les tiers circularisés sont en général les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats de l'entreprise ...etc. Il est attribué une plus grande force probante aux documents venant de l'extérieur de l'entreprise qu'aux documents directement fournis par l'entreprise (factures).

Les techniques de sondage utilisées pour choisir les tiers à circulariser permettant de contrôler à la fois les clients et les fournisseurs importants et les plus petits d'entre eux.

c) L'examen des documents :

Cela pourrait être des documents reçus par l'entreprise et qui servent de justificatifs à l'enregistrement des opérations ou à leurs contrôles : factures fournisseurs, relevé bancaire par exemple. L'auditeur peut examiner les documents créés par l'entreprise : copie de factures clients, comptes, balances, rapprochements. L'auditeur peut contrôler les dotations aux amortissements et les frais de personnels.

d) Les contrôles arithmétiques :

Dans certains cas, l'auditeur doit vérifier directement l'exactitude arithmétique d'un document ou d'une information en refaisant les calculs.

e) L'examen analytique :

Cet examen consistera à :

- Faire des comparaisons entre les données résultantes des états financiers et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise et établir des relations entre elles,
- Analyser les fluctuations et les tendances,
- Etudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

f) Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise :

L'auditeur recueille tout au long de sa mission de nombreuses informations, elles sont le plus souvent orales et figurant dans ses dossiers, sous forme de notes, mais elles peuvent être plus formelles et revêtir la forme d'une lettre de déclaration ou d'affirmation à l'auditeur. L'information verbale que l'auditeur peut demander est principalement de trois sorts :

- Des éclaircissements sur certaines opérations comptables qu'il n'explique pas, et réunira par la suite les preuves écrites les confirmants,
- Des explications aux responsables sur des circuits d'informations ou des évaluations plus au moins complexes, qu'il confrontera aux faits, documents et autres justificatifs,
- Les renseignements lors de la phase de connaissance de l'entreprise et de son environnement,

g) Les analyses, estimations, rapprochements et recoupements :

Ceux-ci sont effectués entre les informations obtenues, les documents examinés et tous autres indices recueillis. C'est l'application combinée de plusieurs techniques qui permet d'aboutir à des conclusions fondées.

h) Les comparaisons des données :

Comparaison des données de l'entreprise avec des données antérieures, postérieures et prévisionnelles ou avec des données d'entreprises similaires.

Chacune de ces techniques est mise en œuvre selon une intensité qui varie en fonction de l'objectif fixé. L'auditeur doit choisir celles qui lui apportent la valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps.

Son choix dépendra normalement :

- De l'importance relative des éléments à contrôler,
- De la connaissance de l'entreprise
- De la qualité du système de contrôle interne et de la fiabilité du système comptable,
- De la situation financière de l'entreprise,
- Des délais dont il peut disposer...

C'est en général par la combinaison appropriée de plusieurs éléments probants que l'auditeur pourra fonder son jugement sur les comptes annuels.

VI. Examen Des Comptes Annuels :

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

Les étapes précédentes de la vérification permettent de tirer un certain nombre de conclusion sur des comptes et des opérations et non sur les comptes annuels pris dans leur ensemble.

L'auditeur se fera remettre les comptes annuels le plus rapidement possibles afin de commencer son examen le plus rapidement possible.

L'examen des comptes annuels vise, d'une part la certification de la régularité et de la sincérité du bilan, du compte d'exploitation, du compte de perte et profit, de l'inventaire, d'autre part la vérification de la sincérité des informations d'ordre financier contenues dans les documents qui doivent être mis à la disposition des utilisateurs des comptes.

L'examen d'ensemble des comptes annuels a pour objet de vérifier que les comptes annuels :

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

1. Cohérence des états financiers :

L'auditeur est amené à vérifier la cohérence entre les comptes annuels, les documents financiers et les décisions prises.

Ces examens de cohérences peuvent être regroupés en trois groupes principaux :

- L'examen de cohérence destiné à vérifier la parfaite similitude des chiffres et des informations figurant au bilan, du compte de résultat, en annexe, au tableau de financement, au bilan social, dans les comptes prévisionnels, dans les comptes consolidés, dans le rapport de gestion.

- L'examen de cohérence entre les décisions prises en conseil d'administration ou votées en assemblée générale ou annoncées aux actionnaires et les chiffres des comptes annuels.
- La vérification de la traduction dans les comptes de décision importante afin de savoir quel sont les postes où les changements significatifs ont pu être enregistrés. Cette catégorie d'information est obtenue par la lecture des procès verbaux ou de correspondances, mais aussi par des entretiens

- **La cohérence entre les comptes annuels et ceux des exercices précédents :**

Le but ici est de rechercher toute variation significative et être analysée afin de déterminer éventuellement une incidence qui pourrait cacher une erreur ou un changement volontaire de méthode d'évaluation non signalé à l'auditeur. L'auditeur utilisera la technique d'examen analytique par l'établissement des ratios afin de comparer les données ayant entre-elles un lien significatif. Ce contrôle indiciaire permet aussi la comparaison avec les exercices précédents.

- **La cohérence entre les comptes annuels et les prévisions budgétaires :**

Tout écart significatif entre les prévisions et le réalisé doit pouvoir être expliqué.

- **Les autres examens de cohérence :**

Parmi les examens de cohérence figure l'analyse d'éléments qui ne devraient pas exister et la recherche des éléments qui devraient exister. Ainsi que l'examen d'écritures et de soldes apparemment inhabituels.

Ces examens sont destinés à soulever les points qui s'écartent du bon sens, de l'expérience et de la logique.

2. La concordance avec les données de la comptabilité :

C'est un contrôle formel destiné à vérifier que les chiffres du bilan, du compte de résultat et de l'annexe, concorde bien avec ceux de la balance auditée.

3. Le respect des dispositions légales et réglementaires :

L'auditeur s'assure que l'entreprise respecte les dispositions légales et réglementaires auxquelles elle est soumise. L'examen porte :

- Sur les méthodes et principes comptables retenus par l'entreprise.
- Sur le respect des conventions comptables de base.

4. les événements postérieurs à la clôture : ⁶³

Il existe deux catégories postérieures à la clôture :

- les événements confirment ou infirment une situation existant à la date de clôture, et ce rapportant à des pertes, risques ou éventualités couverts ou non par des provisions. Ces événements s'ils sont connus à la date d'arrêt par le conseil doivent être traduits dans les comptes. Au-delà de cette date, une information devra être fournie.
- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle les comptes sont arrêtés, mais dont les faits n'ont pas pris naissance avant la clôture de l'exercice. Ces faits n'auront donc pas une incidence significative sur l'appréciation de la situation de l'entreprise.

Ces événements feront l'objet d'une information de la part de la société dans le rapport de gestion. Que toute l'information nécessaire est présentée de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels soit correctement informé. Parmi les procédés d'analyse qui peuvent être appliqués, on peut citer l'examen ou l'établissement des informations suivantes :

- Des ratios habituels d'analyses financières et leur comparaison avec les exercices précédents et le secteur d'activité,
- La comparaison des différents postes avec les exercices précédents et les budgets,
- La comparaison en pourcentage du chiffre d'affaire des différents postes du compte de résultat,

Tout écart significatif par rapport à la norme ou à la situation de l'entreprise devra faire l'objet d'une étude particulière et d'explication de la part de l'entreprise. Ces vérifications seront vérifiées en les recoupant avec les autres informations dont dispose l'auditeur, qui pourra décider, si elles s'avèrent insuffisantes, de les compléter en recherchant d'autres justifications.

⁶³ Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Société Nationale de Comptabilité.

VII. Travaux Finaux :

Au terme de ses travaux, l'auditeur en fait la synthèse et établit son rapport.

1. Synthèse des travaux d'audit :

Cette synthèse porte sur l'étendu des travaux, l'auditeur en titre vérifie :

- Que le programme de travail a été respecté et qu'il a été complété si la situation l'exigeait,
- Que tous les travaux sont matérialisés dans des dossiers,
- Que tous les travaux menés par des assistants ont été contrôlés par lui-même ou des réviseurs expérimentés.

2. Le rapport d'audit :

A la fin de sa mission l'auditeur a pour obligation « l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserve de la régularité et de la sincérité des documents annuels, éventuellement ou refus de certification dument motivée ». ⁶⁴

Selon l'IFAC, l'auditeur peut émettre quatre types d'opinion :

☞ La certification sans réserve :

Dans ce cas, l'auditeur certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle. Pour ce faire, un certain nombre de conditions doivent être réunies :

- Les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables généralement admis et appliqués de façon identique à ceux de l'exercice précédent,
- L'auditeur a pu mettre en œuvre, sans aucune restriction, toutes les diligences qu'il a jugées utiles,

☞ La certification avec réserve :

Lorsqu'un désaccord sur les états financiers ou une limitation dans l'étendue des travaux ne permet pas à l'auditeur d'énoncer une opinion sans réserve.

☞ L'impossibilité de certifier :

C'est la conséquence d'une limitation dans l'étendue des travaux tels que l'auditeur ne peut pas exprimer une opinion.

☞ Un refus de certification :

C'est l'aboutissement d'un désaccord tel que l'auditeur considère qu'une réserve est insuffisante, eu égard, au caractère trompeur ou incomplet de l'information financière.

⁶⁴ La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, J.O.N° 42 du 11-07-2010

Le rapport préconisé par l'IFAC, inclut les informations suivantes :

- Un titre : en générale 'Rapport d'audit',
- Les destinataires du rapport : les actionnaires et le conseil d'administration,
- L'identification des comptes annuels : nom de l'entité, date de clôture des comptes annuels et la période qu'il couvre,
- L'indication que les états financiers sont établis sous la responsabilité de la direction de l'entreprise et que le rôle de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur ses états financiers,
- Des précisions sur l'étendue de l'audit :
 - Référence aux normes d'audit et aux pratiques admises,
 - Mention que l'audit a pour objectif d'obtenir une assurance raisonnable,
 - Rappel que l'audit inclus, un examen par sondage des informations, une appréciation des principes comptables, des évaluations faites par la direction et des états financiers dans leurs ensembles,
 - L'opinion sur les comptes annuels qui doit être exprimée clairement et mentionner les références des principes et méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers,
 - La signature de l'auditeur, son adresse et la date du rapport,

Le rapport destiné en principe à la direction de l'entreprise ou aux actionnaires reprend l'ensemble des remarques et observations que l'auditeur a pu rassembler lors de ses travaux. Il est l'instrument par le biais du quel l'entreprise pourra apporter à ses systèmes les améliorations nécessaires.

L'auditeur devra décrire en conséquence tout les points soulevés et leurs incidences sur les comptes, l'organisation et l'efficacité des opérations et à en proposer les grandes lignes de solutions.

ANNEXES

- 1. Modèle de Questionnaire de Prise de Connaissance Générale de l'Entreprise.**
- 2. 31 Questions QCM avec corrigé.**
- 3. Exemple d'Examen final corrigé.**

Modèle de Questionnaire de Prise de Connaissance Générale de l'Entreprise.

1. Questionnaire de prise de connaissance générale de l'entreprise :

I. INFORMATIONS GENERALES

a. Raison Sociale :

b. Date de Création :

c. Siège Social :

d. Objet Social :

e. Forme Juridique :

f. Historique Evolution du Capital Social.

Date	Modification du capital ⁶⁵	Nombre d'actions ou de parts	Valeur nominale	Capital	
				Appelé	Non-appelé

g. structure du capital social.

Nom ou Raison sociale	Nombre d'actions ou de parts
	%
	%
	%

h. historique de l'entreprise (donner brièvement un aperçu sur les principaux événements connus par l'entreprise depuis sa création)

Evénement ⁶⁶	Date	Resp.	Produits essentiels	Chiffre d'Affaires	effectif

⁶⁵ Précisez s'il s'agit d'une augmentation ou d'une réduction du capital

⁶⁶ extension des capacités de production, fusion absorption, participation dans d'autres entreprises, lancement de nouveaux produits etc

i. commissaire aux comptes :

Cabinet

j. Président Directeur Général :

k. Rapport d'Activité ou Financier :

L'entreprise établit un rapport d'activité annuel :

OUI ☐ **NON** ☐

1. Partenariat

Est-ce que votre entreprise a des relations de partenariat avec des locaux et/ou étrangers ?

OUI ☐ **NON** ☐

Dans l'affirmative, préciser dans quels domaines :

- Commercial
- Technique
- Financier

II. OBJECTIFS ET STRATEGIES DE L'ENTREPRISE

a) Quels sont les objectifs essentiels recherchés par l'entreprise ?

(Mettre une croix sur une ou plusieurs cases en indiquant l'ordre de priorité)

- Croissance
- Profit
- Survie
- Autres, à préciser :

b) Estimez-vous que votre entreprise dispose d'une stratégie ?

OUI ☐ NON ☐

Si oui, Cette stratégie est-elle :

Implicite ☐ explicite ☐

Cette stratégie est-elle approuvée par les organes habilités ?

c) qui formule la stratégie ?

- La direction
- Le Conseil d'administration
- L'assemblée générale
- La tutelle
- Ressources externes (experts)

d) Est-ce que le personnel de direction est associé ?

OUI ☐ NON ☐

e) la réflexion et/ou la révision de la stratégie prend-elle forme à travers des réunions :

Formelles ☐ informelles ☐

f) est-ce que votre entreprise a adopté le même type de stratégie pour les différents domaines d'activité stratégique « DAS » (produit- marché) ou métiers stratégiques ?

OUI ☐ NON ☐

g) quel(s) type(s) de stratégie adopte votre entreprise actuellement, par type de domaine d'activité stratégique (produit- marché) ?

-

h) parmi les variables suivantes, quelles sont celles qui vous semblent les plus pertinentes et prises en compte dans l'élaboration de la stratégie de votre entreprise ?

- Nouveaux Investissements
- Marché
- Création d'Emploi
- Recherche et Développement
- Technologie
- Concurrence
- Trésorerie
- Dividende
- Autre, à préciser

i) la stratégie d'ensemble de l'entreprise est-elle révisée ?

OUI ☐

NON ☐

Dans l'affirmative, quelle est la date de la dernière révision ?

Quelles sont les raisons qui poussent votre entreprise à réviser sa stratégie ?

- Modification des objectifs,
- Résultats enregistrés,
- Evolution du chiffre d'affaires,
- Entrées de nouveaux concurrents et/ou clients, etc.
- Concurrence
- Evolutions

j) la stratégie est-elle communiquée :

- au personnel
- aux actionnaires
- aux banquiers

III INFORMATIONS TECHNIQUES

a) Produits fabriqués par l'entreprise :

Production Réelle

Produit	Unité	Exercice 2012	Exercice 2013	Exercice 2014

b) processus de fabrication (décrire brièvement le processus)

Nom du procédé	Interne / externe	Atelier utilisant le procédé

c) Matières Premières principales utilisées

Matières	Unité	Produit	Consommation par produit			
			Norme	N-2	N-1	N

d) production par usine et par atelier (une seule usine)

Usine	Lieu	Production nominale	N-2	N-1	N

e) plan (s) d'implantation générale de (s) usine (s)

OUI ☐ **NON** ☐

f) principaux équipements de production

Désignation	Origine	Technologie	Date d'acquisition	Etat actuel

g) principales innovations et investissements dans le processus de production réalisés au cours des 5 dernières années

Nature de l'innovation ou de l'investissement	Date	Montant de l'investissement	Effets sur la production	Effets sur le personnel

h) Mesures prises par l'entreprise pour protéger l'environnement et pour réduire la consommation d'énergie ?

--

I) Principaux goulots d'étranglement limitant la production :

j) Solutions proposées pour éliminer ces goulots

k) rapport d'activité technique :

Mensuel OUI ☐ NON ☐
 Annuel OUI ☐ NON ☐

L) assistance technique (sous-traitant et/ ou experts)

Type d'assistance	Date		Nombre H/J
	Début	Fin	%

M) Recherche et Développement :

L'entreprise dispose-t-elle d'un service de recherche et de développement ?

OUI ☐ NON ☐

Si oui, depuis combien de temps a été créé ce service ?

Quel est le budget alloué à ce service (montant ou % du chiffre d'affaire)

Quel est l'effectif de ce service ? Total =

➤ Dont ingénieurs =

N) Contrôle de Qualité :

L'entreprise assure-t-elle le contrôle qualité ?

OUI ☐ NON ☐

Si oui, préciser comment

- Par un service qualité (laboratoire et contrôle de qualité)
- Par des contrôles statistiques à posteriori
- Par des contrôles statistiques à priori
- Par un service assurance qualité
- Par un service assurance qualité totale

IV. INFORMATIONS COMMERCIALES

a) Evolution des ventes et des prix de vente hors taxes

Produits	Unité	N-2			N-1			N			Part de marché
		Qtés 10 ³	PU	vente en 10 ³ DA	Qtés 10 ³	PU	vente en 10 ³ DA	Qtés 10 ³	PU	vente en 10 ³ DA	
1. ventes sur marché local											
a) Gros											
b) Détails											
2. ventes sur marché extérieur											
Total											

b) Approche commerciale utilisée

- publicité
- promotion, (rabais, ...)
- outils de vente

c) Dimension produit

1. Type de Conditionnement Utilisé/ Concurrence

2. Evolution des produits dans chacun des segments

- i) Dernière innovation ou amélioration produit survenu dans le marché (description et date)
 -
 -
- ii) Dernière innovation ou amélioration des produits proposée par l'entreprise (description et date)

d) Principaux concurrents (à décrire brièvement)

e) Etude de Marché

L'entreprise a-t-elle réalisé, depuis sa création, une étude de marché ?

OUI ☐ NON ☐

V. INFORMATIONS FINANCIERES

a) Bilans et Comptes de Résultats :

Joindre les 3 derniers bilans et comptes de résultat certifié par le commissaire aux comptes de l'entreprise (ou attestés par un expert agréé)

b) crédits accordés à l'entreprise (à décrire brièvement)

VI. INFORMATION SOCIALES

a) effectif actuel : décomposition par catégorie socioprofessionnelle

Catégorie	Effectif total		Administratif		Technique		Masse salariale
	Perm.	Prov.	Perm.	Prov.	Perm.	Prov.	
Cadres supérieurs							
Administratifs							
Ingénieurs							
Cadres moyens							
Administratifs							
Techniciens							
Agents de maîtrise							
Agents exécutions							
Total							

b) évolution de l'effectif

	An (N-2)	An (N-1)	An (N)
Personnel administratif			
Personnel technique			
Personnel de commercial			
Total			

c) Organigramme Général : existe

OUI ☐ NON ☐

d) masse salariale de la dernière année d'activité

Sal. De base	Indemnités. Prime	Avantage en nature	Autres	Charges sociales

e) l'entreprise établit un rapport d'activité sociale

Mensuel OUI ☐ NON ☐
 Annuel OUI ☐ NON ☐

VII. PRINCIPAUX PROBLEMES ET SOLUTIONS

7.1 Quels sont les outils utilisés pour évaluer les performances et détecter, éventuellement, les difficultés (problèmes) de votre entreprise ?

- ☐ Intuition / Expérience
- ☐ Calcul de Ratios
- ☐ Evolution de la Trésorerie
- ☐ Fonction Discriminante (méthode des scores)
- ☐ Système d'Information de Gestion (Tableau de Bord)
- ☐ Ventes
- ☐ Autres à préciser

7.2 Problèmes et menaces pesant sur l'entreprise : quels sont selon vous les problèmes clés et menaces pesant sur votre entreprise ?

- le renouvellement des équipements dernière génération
- innovation dans les produits
- format du paquet et design
- taux douanier élevé pour certains ingrédients entrant dans la composition
- importation clandestine

❖ **En ce qui concerne l'environnement (institutionnel, physique, technique, économique, fiscal et social)**

❖ **En ce qui concerne le secteur d'activité (concurrence internationale, et nationale, pratiques commerciales, circuit de distribution, fixation de prix, etc.)**

- Produits de substitution
- Dépendance vis à vis du client
- Dépendance vis à vis des fournisseurs

❖ **Au niveau management (matériel de production, formation du personnel, coût et prix de revient, planification, etc.) :**

- vétusté du matériel
- incompétence du personnel
- prix et coût de revient trop élevé

7.3 Quelles sont d'après vous, les solutions possibles pour redresser votre entreprise ?

- Achat de nouvelles installations (acquisition d'une nouvelle ligne de production)
- Diversifier les produits
- Former de jeunes ouvriers/ techniciens
- Comptabilité analytique
- Système d'automatisation et de contrôle électronique
- Réseau de distribution efficace

7.4 Quelles sont d'après vous, les opportunités de valorisation de l'entreprise qu'offre l'environnement ??

i) Marché

- le nom (image de marque)

ii) Distribution

iii) produits

- la qualité

7.5 actions en vue de la privatisation

i) votre unité a-t-elle fait l'objet d'une évaluation en vue de sa privatisation ?

OUI ☐ **NON** ☐

Si oui, transmettre copie de l'évaluation

ii) avez-vous engagé des actions en prévision de la privatisation

Actions internes

OUI ☐ **NON** ☐

(Sensibilisation du personnel)

Actions externes

OUI ☐ **NON** ☐

iii) d'après vous quels sont les investisseurs qui seraient potentiellement intéressés par votre entreprise ?

8. d'après vous quelles sont les principales forces et faiblesses de votre entreprise

Forces: Expérience, Image de Marque.....

Faiblesses : vétusté des équipements, Capacité de production limitée.

QCM

avec corrigé

2. 31 Questions QCM avec corrigé :

Q1. L'audit est : A,B,D.

A. Un examen professionnel.

B. Une sorte de vérification.

C. Un type de contrôle de gestion.

D. Un processus méthodologique.

Q2. Un auditeur interne peut être un : A.

A. Salarié de l'entreprise.

B. Commissaire aux comptes.

C. Intervenant externe.

D. Etudiant.

E. Aucune réponse

Q3. Les normes générales de l'audit : C.

A. Sont fictives.

B. Sont optionnelles.

C. Sont obligatoires.

D. Sont de nature comptable.

E. Aucune réponse.

Q4. Nous pouvons parler de risque dans les situations suivantes : A,B,C,D.

A. Absence d'une répartition des tâches.

B. Confusion des tâches

C. Evaluation forfaitaire des stocks.

D. Sous-effectif du personnel comptable.

E. Aucune réponse

Q5. Un auditeur est forcément un : D.

A. Commissaire aux comptes.

B. Inspecteur.

C. Expert-comptable.

D. Professionnel de traitement de l'information

Q6. L'audit légal est : B,D.

A. Un audit optionnel.

B. Un audit obligatoire.

C. Un audit interne.

D. Un audit externe

Q7. Le mandat d'un commissaire aux comptes doit durer : D.

A. Une année

B. 2 années

C. 3 années.

D 4 années

E. Aucune réponse.

Q8. En matière d'audit légal, l'auditeur est tenu d'une : C.

A. Obligation de détection de fraudes.

B. Obligation d'amélioration de la gestion.

C. Obligation de moyens

D. Obligation de résultats.

Q9. Le contrôle interne est un ensemble des pratiques et procédures mise en œuvre par la direction en vue : A,C.

A. De protéger le patrimoine de l'organisation

B. De publier les comptes

C. De contribuer au bon fonctionnement de l'organisation

D. D'éviter complètement les erreurs et les fraudes.

E. Aucune réponse

Q10. Lors de l'accomplissement d'une mission d'audit, un auditeur n'est pas tenue de :

A,B,C.

A. Tout contrôler.

B. Revoir toutes l'opération passée au niveau comptable.

C. Planifier et orienter le travail de l'auditeur interne.

D. Mettre en place tous les moyens nécessaires à la réalisation de la mission.

E. Aucune réponse.

Q11. Pour détecter les anomalies l'auditeur peut faire appel aux outils suivants : A,C,D.

A. Des contrôles physiques.

B. Des impressions personnelles.

C. La revue de vraisemblance.

D. La technique de sondage.

Q12. Les quels des éléments ci-dessous, peuvent faire l'objet de confirmation externe :

A,C.

A. Les créances clients.

B. Les provisions pour créances clients.

C. Les dettes fournisseurs.

D. Les amortissements des immobilisations corporelles.

Q13. Au cours de son mandat un commissaire aux comptes : A,C.

A. Peut toujours émettre des opinions sans réserve.

B. Doit toujours exercer sa mission jusqu' à son terme.

C. A toujours la possibilité de démissionner pour motif légitime.

D. Ne peut jamais démissionner.

Q14. Le principe de la propriété peut stipuler que : A,B.

A. Un bien acquis par crédit-bail ne doit pas figurer dans l'actif d'une entreprise.

B. Le patrimoine d'une entreprise est constitué des actifs qui lui appartiennent.

C. Toutes les opérations doivent être enregistrées et réelles.

D. Aucune réponse.

Q15. Dans un processus d'achat, la mise en concurrence de fournisseurs permet : B,C.

A. D'identifier les avances aux fournisseurs non récupérées.

B. De rechercher le meilleur rapport qualité- prix.

C. De faire jour la concurrence entre les fournisseurs.

D. Aucune réponse.

Q16. Un auditeur des achats peut : A,B,C.

A. Mettre en évidence le risque de forte dépendance d'un seul fournisseur.

B. Mettre en évidence le risque de non mise en concurrence des fournisseurs.

C. Remettre en cause l'existence d'une procédure d'achat bien élaborée et non respectée.

D. Aucune réponse.

Q17. Lors de l'accomplissement d'une mission d'audit, un auditeur est tenue de : C,D.

A. Planifier et orienter la mission de chaque salarié au sein de l'entreprise.

B. Tous vérifier.

C. Sélectionner les éléments à contrôler.

D. Faire appel à un expert dans un domaine que lui ne maîtrise pas.

E. De licencier l'auditeur interne en cas d'incompétence

Q18. Afin de détecter des anomalies, l'auditeur financier peut croiser de l'information issue de : A,C.

A. L'actif et du passif du bilan.

B. Bilan et du patrimoine personnel du dirigeant.

C. Etats financiers et le rapport de gestion de l'entreprise.

D. Volume des ventes et des orientations stratégiques de l'entreprise.

E. Aucune réponse.

Q19. Dans le domaine de l'audit, l'auditeur peut faire appel à un certain nombre de technique de control et de vérifications, parmi lesquelles nous pouvons citer : A,B,C,D.

A. La vérification des actifs corporels au sein de l'entreprise.

B. La demande (collecte) d'information interne et externe de l'entreprise.

C. La vérification d'un calcul.

D. L'observation sur le terrain.

E. Aucune réponse.

Q20. Le montant des provisions constatées attire l'attention de l'auditeur parce que :

C,E.

A. La constatation des provisions est une obligation légale.

B. Il existe des méthodes de calcul précises.

C. Il s'agit d'une simple estimation.

D. Les provisions figurent aussi bien à l'actif qu'au passif du bilan.

E. Les provisions peuvent avoir une influence significative sur le résultat et le patrimoine de l'entreprise.

Q21. Dans quel (s) cas parle-t-on d'une fraude ? C,D.

A. Une erreur sur la date d'enregistrement d'une opération.

B. Une erreur sur le calcul arithmétique d'une opération.

C. Le non enregistrement d'une sortie de stock.

D. L'enregistrement d'opérations fictives.

E. Aucune réponse.

Q22. Les dirigeants d'une entreprise ont arrêté les comptes annuels de l'exercice après avoir procédé à une majoration importante de la valeur des stocks et une minoration significatives des opérations ainsi que des provisions dans ce cas on peut parler de : B,C.

A. Du respecte du principe de prudence.

B. D'une dissimulation de la situation financière de l'entreprise.

C. D'une fraude.

D. D'une erreur.

Q23. Lors de la rédaction de son rapport de fin d'émission, le commissaire aux comptes peut éventuellement formuler pour une entreprise les recommandations suivantes : E.

- A. L'augmentation des prix de vente.
- B. La diminution des prix de vente.
- C. La diminution des réserves.
- D. L'annulation des provisions pour risques et charges.

E. Aucune réponse.

Q24. Un auditeur social s'intéresse à : A,D.

- A. Evaluer la procédure de recrutement.***
- B. Décider les augmentations de salaires.
- C. Décider le licenciement des salariés non productifs.
- D. Vérifier le respect d'une procédure de recrutement.***

Q25. Un audit social peut porter sur : A,B,C,D.

- A. La politique de motivation.***
- B. Les salariés.***
- C. Les conditions de travail.***
- D. L'effectif de personnel.***
- E. Aucune réponse.

Q26. Laquelle, des listes suivantes, représente l'ordre dans lequel les événements énumérés ci-après interviennent dans un audit ?

- A. Analyse et évaluation du contrôle interne.
- B. Acceptation de la mission.
- C. Tests d'obtention d'éléments probants.
- D. Planification de la mission.
- E. Rédaction du rapport d'audit.

- B, D, C, A, E.
- **B, D, A, C, E.**
- D, B, C, A, E.
- C, B, A, D, E.
- Aucune réponse ne convient.

Q27. Parmi les opérations suivantes, quelle est celle que l'auditeur doit effectuer lors de la procédure d'acceptation de la mission ?

- A. L'établissement du seuil de signification.
- B. L'identification des politiques de contrôle interne et des procédures appliquées.
- C. Une discussion des points importants avec le comité d'audit du client.**
- D. L'obtention de la liste des fournisseurs pour une confirmation.
- E. L'analyse du risque inhérent.

Q28. Avec quoi est établi le contrat entre un auditeur et son client ?

- A. Une lettre de mission.**
- B. Une lettre d'affirmation.
- C. Une lettre d'intention.
- D. Une lettre d'amour.
- E. Une lettre de confort.

Q29. Comment se nomme le risque que les procédures utilisées par l'auditeur ne permettent pas de détecter des erreurs matérielles ?

- A. Risque d'audit.
- B. Risque lié au contrôle.
- C. Risque de non-détection.**
- D. Risque inhérent.
- E. Risque de sondage.

Q30. Dans la prise de connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, quelle information ne vous semble pas nécessaire à l'auditeur ?

- A. Le cadre réglementaire du secteur dans lequel l'entité a son activité.
- B. L'organigramme de l'entité.
- C. La composition du conseil d'administration de l'entité.
- D. Le manuel des procédures comptables de l'entité.
- E. La date de naissance de l'assistante du dirigeant.**

Q31. Le commissaire aux comptes peut-il utiliser pour réaliser ses travaux dans le cadre d'une mission portant sur les comptes consolidés :

- A. Les travaux de l'audit interne du siège social.
- B. Les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes d'une entité détenue.***
- C. Les travaux d'un expert en Bâtiment pour évaluer les constructions du siège social.
- D. Les travaux de l'expert-comptable qui a révisé les comptes du siège social
- E. Aucune réponse ne convient.

Exemple

Examen Final

Avec Corrigé

3. Exemple d'Examen final corrigé :

Q 1. Le risque d'audit tel qu'appelé par l'IAASB, correspond à la possibilité pour l'auditeur de formuler une opinion inappropriée eu égard aux circonstances : par exemple, formuler une opinion sans réserve alors que les comptes présentent une anomalie significative. Citer et expliquer :

1. La classification des risques selon l'IAASB (ISA/NAA 200).
2. La classification des anomalies (ISA/NAA 315).

R 1. :

1. la classification des risques selon l'IAASB (ISA/NAA 200) :

Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par l'auditeur. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

☞ **Le risque inhérent** correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

☞ **Le risque lié au contrôle** correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

☞ **Le risque de non-détection** est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que l'auditeur ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

2. **La classification des anomalies (ISA/NAA 315) :**

- ☞ **Les anomalies factuelles :** sont celle pour lesquelles il n'existe pas de doute,
- ☞ **Les anomalies liées au jugement :** sont des écarts résultant de jugement de la direction qui concernent des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptable qu'il considère non appropriées.
- ☞ **Les anomalies extrapolées :** reflètent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, ce qui implique l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages effectués à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés.

Q 2. Qu'elles sont les missions du commissaire aux comptes selon la loi 10-01 ?

R 2. : Le commissaire aux comptes a pour missions de :

- **Certifier** que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes,
- **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,
- **Donner un avis**, sous forme de rapport spécial, **sur les procédures de contrôle interne** adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant,
- **Apprécier** les conditions de conclusion **des conventions** entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect,

- **Signaler**, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre **la continuité d'exploitation** de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

Q 3. Citer trois cas de missions dans lesquelles le commissaire aux comptes est en situation d'incompatibilité.

R 3 : Les cas de missions dans lesquelles le commissaire aux comptes est en situation d'incompatibilité on peut citer : - Article 65 de la loi 10-01-

- 1- d'assurer professionnellement le contrôle de comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- 2- d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants,
- 3- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion,
- 4- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlés,
- 5- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert-judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes,
- 6- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.
- 7- Il est interdit au commissaire aux comptes d'effectuer toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, directement ou indirectement, des intérêts.

Q 4. Une fraude est une irrégularité volontaire commise par une ou plusieurs personnes faisant partie de la direction ou des employés de l'entité, ou par un tiers, ayant pour conséquence d'altérer les comptes (ISA/NAA 240).

Dans quel cas n'y a-t-il pas fraude ?

- En cas de détournement d'actifs,
- En cas de suppression ou d'omission de l'incidence de certaines opérations dans la comptabilité ou les documents,
- En cas de calcul arithmétique ou imputation d'écriture dans des comptes incorrects,
- En cas d'enregistrement d'opérations sans fondements,
- En cas d'application volontairement incorrecte d'une politique d'arrêté des comptes,

R 4. :

Il n'y a pas de fraude en cas de calcul arithmétique ou imputation d'écriture dans des comptes incorrects.

Q 5. Le commissaire aux comptes doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, les problèmes apparus à l'occasion de sa mission auxquels ses personnes sont intéressées, dans l'exercice de leurs fonctions (ISA/NAA 260).

Qui représente le gouvernement d'entreprise dans une SPA ?

- ***Le directoire,***
- ***Le conseil de surveillance,***
- ***Le conseil d'administration,***
- La direction d'audit de l'entreprise,
- ***L'assemblée générale des actionnaires,***
- Aucune réponse ne convient,

R 5 : Les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise dans une SPA peuvent être :

- Le directoire,
- Le conseil de surveillance,
- Le conseil d'administration,
- L'assemblée générale des actionnaires,

Q 6. Suite à la cession des parts de Monsieur YUCEF, un des deux associés de la SARL SPTIC import/export, en date du 30/06/2016, Monsieur BELHADIA gérant associé, souhaitant garder l'entreprise, se trouve dans l'obligation de procéder à la transformation juridique de cette dernière. Il souhaiterait en outre, que Monsieur YACINE, expert-comptable de la SARL, redevient commissaire aux comptes de la nouvelle entité.

- La nomination d'un commissaire aux comptes, est-elle obligatoire pour la nouvelle entité ? Justifier votre réponse.
- Monsieur YACINE peut-il accepter ce mandat ? Justifier votre réponse.

R 6. : Après transformation juridique de la SARL en EURL,

- La nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire pour la nouvelle entité du fait qu'elle exerce une activité d'import-export ;
- Monsieur YACINE ne peut pas accepter ce mandat, conformément à l'article 66 de la loi 10-01 qui stipule :

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 (3) dernières années, des salaires, honoraires et autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties, ne peuvent être nommées commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme.

Bibliographie :

- 📖 BENOIT Pige, 2017, "Audit & contrôle interne. Les essentiels de la gestion", Edition LITEC
- 📖 BURLAUD A., EGLEM J-Y., MYKITA P, Paris 2015, "Dictionnaire de gestion", édition Foucher.
- 📖 Celetin TANGAMO, 2011, "La pratique de l'audit marketing dans l'entreprise commerciale", Institut supérieur de commerce, Université de Liège.
- 📖 Etienne BARBIER, 2009, "L'audit interne", les Edition d'organisation.
- 📖 Etienne BARBIER, 2011, "L'audit interne. Pourquoi ? Comment ?. Collection audit. Les éditions d'organisation.
- 📖 Fendre Hubert, 2011, "Les missions particulières du commissaire aux comptes", éditions Clet.
- 📖 Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Société Nationale de Comptabilité
- 📖 Jacques Villeneuve. Direction du développement des entreprises et des affaires. Direction des communications n°1345 Janvier 2003. Québec.
- 📖 J-POTDEVIN, 2016, "Le commissaire aux comptes". Édition Delmas
- 📖 J. Raffegeau, P. Dufils, R. Gonzalez, F.I. Ashworth, "Audit et contrôle des comptes", Edition Publi Union.
- 📖 KURIAN T, Social Audit, Centre for good gouvernance, Hyderabad.
- 📖 LARENT .P. & PIERRE. T, 2014, " Pratique de l'audit opérationnel", Les Editions d'Organisation.
- 📖 Lionnel COLLINS et Gerard VALIN, 1992, "Audit et contrôle interne", Edition DALLOZ
- 📖 Marcial Chadeaux, 1987,"Audit fiscal", Edition Litec.

- 📖 Mokhtar BELAIBOUD, 1986, "Guide pratique d'audit financier et comptable"
- 📖 N.E. SADI & A. MAAZOUZ, 1999, "Pratique de commissariat aux comptes en Algérie". édition société national de comptabilité.
- 📖 P. Lurent et P Tcherkawsky, 2011, "Pratique de l'audit opérationnel", les Editions d'organisation.
- 📖 Pierre SCHICK, 2017, "Mémento d'Audit Interne", édition Dunod 06.
- 📖 RAFFEGEAU J. DUBOIS F. & MENONVILLE D, 2014, "L'audit opérationnel", Edition Paris PUF.
- 📖 ROBERT C.ASTELL et FRANCOI PASQUAL.INI, 2015, "Le commissaire aux comptes", Collection droit poche.
- 📖 R.Bethous, F. Kremper et M. Poisson, Paris 2016, "l'audit dans le secteur public", Edition CLET.
- 📖 Association Technique d'harmonisation de cabinet d'audit et conseil, "Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations".
- 📖 Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.
- 📖 Code de commerce édité par le ministère de la justice 1993
- 📖 Décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993.
- 📖 HERBACH Olivier, 2000, "le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique". Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des sciences sociales Toulouse 1.

- ☐ Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes "Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, Paris.
- ☐ Journal Officiel n°02 du 13 janvier 1988.
- ☐ Loi n° 91-08 du 27 avril 1991,"J. O n°20 du 1er mai 1991.
- ☐ La loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, J.O.N° 42 du 11-07-2010

Table des matières

Introduction	1
Section 1 : Le Contrôle Interne	4
V. Définitions	5
VI. Les Rôles Du Contrôle Interne	5
VII. Comment le contrôle interne se traduit-il au sein de l'entreprise ?	6
3. Dans l'organisation de l'entreprise	6
a) La séparation des tâches	6
b) La supervision	6
c) La conservation des actifs	7
4. Dans le déroulement des tâches	7
a) L'identification des sources d'erreurs	7
b) La recherche d'un contrôle adapté	8
c) La matérialisation des contrôles effectués	8
VIII. Objectifs Du Contrôle Interne	9
Section 2 : Généralités sur l'audit	10
VIII. D'où vient l'Audit: un aperçu historique	11
IX. Définition de l'Audit	13
X. Positionnement de l'audit par rapport aux notions mitoyennes	14
5. Audit et contrôle	14
6. Audit et conseil	14
7. Audit et révision	15
8. Audit et inspection	15
XI. Les normes d'audit	16
4. Les normes générales	16
5. Les normes de travail	17
2.3. Normes relatives à la nature des travaux	17
2.4. Normes relatives à l'organisation des travaux	18
6. Les normes de rapport	18

XII. Les différents domaines de l'audit	19
8. L'audit des états financiers	19
9. L'audit fiscal	19
10. L'audit opérationnel	20
11. L'audit stratégique	21
12. L'audit juridique	21
13. L'audit social	21
14. Audit marketing	21
XIII. Les natures et les professionnels de l'audit	22
4. L'audit interne : Définition, objectifs et rôles	22
d) Définition de l'audit interne	22
e) Objectifs de l'audit interne	22
f) Rôles de l'audit interne	23
5. L'audit externe	23
d) La mission d'audit contractuel	24
e) La mission d'audit légal	24
f) L'audit interne n'exclut pas l'audit externe	24
6. Les professionnels de l'audit	25
a) Les auditeurs internes	25
b) Les auditeurs externes	25
c) Particularités des missions de contrôle	27
XIV. Les objectifs de l'audit	28
Section 3 : L'audit légal	29
XII. Historique du commissariat aux comptes	30
1. Période avant 1991	30
2. Période allant de 1991 à 2010	30
3. Période 2010 à ce jour	31
XIII. Définition du commissaire aux comptes	32
1. Définition légale du commissaire aux comptes	32
2. Définition de l'IFAC du commissaire aux comptes	33
3. Définition lexicale du commissaire aux comptes	33

XIV. Statut légal du commissaire aux comptes	35
1. Les conditions d'accès à la profession	35
a) Critères de base	35
b) La forme juridique	36
c) L'agrément	36
d) L'inscription au tableau	36
e) Prestation de serment	36
2. Nomination et mode de désignation	37
a) La nomination	37
b) Mode de désignation	37
3. Mandats du commissaire aux comptes	37
XV. Les missions du commissaire aux comptes	38
1. Les missions permanentes	38
2. Les missions spécifiques ou spéciales	39
3. Missions d'information	40
a) L'information des dirigeants	40
b) L'information aux actionnaires	40
4. Missions d'alerte	41
XVI. Responsabilités du commissaire aux comptes	42
1. La responsabilité disciplinaire	42
2. La responsabilité civile	43
a) Pour faute et négligence	43
b) Pour le préjudice	43
3. La responsabilité pénale	44
a) Délits commis en tant qu'auteur direct	44
b) Délits commis en tant que complice des administrateurs	44
XVII. Les risques liés à l'audit légal	45
3. Le risque de non-détection	45
4. Le risque d'anomalies significatives	46
5. Définitions des termes	46

XVIII. Les prérogatives et les obligations du commissaire aux comptes	47
1. Les prérogatives des commissaires aux comptes	47
2. Les obligations des commissaires aux comptes	47
XIX. Les incompatibilités et les interdictions du commissaire aux comptes	48
XX. Cessation des fonctions du commissaire aux comptes	50
XXI. Rémunération des commissaires aux comptes	51
XXII. Objectifs de l'audit légal	51
Section 3 : La démarche d'audit	53
VIII. Prise De Connaissance Générale De L'entreprise	54
a) La connaissance de l'environnement	54
b) La connaissance des spécificités de l'entreprise	55
c) Evaluation des risques particuliers	55
d) Les sources d'information	56
IX. Evaluation Du Contrôle Interne	57
X. Appréciation Du Contrôle Interne	58
a) Le contrôle interne avec une incidence directe sur les informations	58
b) Le contrôle interne sans incidence directe sur les informations	58
XI. L'approche En Termes De Cycle	61
1. Le cycle investissement	61
a) Le contrôle interne	61
b) Objectif de la démarche d'audit	62
2. Les cycles d'exploitations	63
☞ Les stocks, les achats et les dettes fournisseurs	63
a) Le contrôle interne	63
b) La participation à l'inventaire	63
c) L'inventaire permanent	64
d) L'inventaire intermittent	64
e) Les stocks d'en-cours	65
f) Le contrôle de la valorisation des stocks	66
☞ Les ventes, les autres produits et les créances	66
c) Le contrôle interne	66
d) Les procédures de contrôle interne	66
☞ La paie, le personnel et les organismes sociaux	67
b) Les calculs et l'enregistrement comptable	67

☞ Les impôts et taxes, l'état et les collectivités locales	68
c) Les taxes	68
d) L'imposition des bénéfices	68
☞ Les éléments hors exploitation	69
a) La distinction normale / exceptionnelle	69
b) Les provisions pour risques et charges	69
3. Le cycle de financement	69
c) Les capitaux propres, les provisions réglementées et l'affectation du résultat	70
d) Les dettes financières et les charges d'intérêts	70
XII. La Collecte Des Eléments Probants	72
a) L'observation physique	72
b) La confirmation directe auprès des tiers	73
c) L'examen des documents	73
d) Les contrôles arithmétiques	73
e) L'examen analytique	73
f) Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise	74
g) Les analyses, estimations, rapprochements et recoupements	74
h) Les comparaisons des données	74
XIII. Examen Des Comptes Annuels	75
1. Cohérence des états financiers	75
2. La concordance avec les données de la comptabilité	76
3. Le respect des dispositions légales et réglementaires	76
4. les événements postérieurs à la clôture	77
XIV. Travaux Finaux	78
1. Synthèse des travaux d'audit	78
2. Le rapport d'audit	78
Annexes :	83
Modèle Questionnaires de Contrôle Interne	84
QCM corrigé	97
Exemple d'examen final corrigé	109
Bibliographie :	115
Table des matières :	118