



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة وهران 2 محمد بن احمد

Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

POLYCOPIE

COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LA JURIDICTION ALGERIENNE

Master 2 en Sciences Financières et Comptabilité (Semestre 3)

Option : Audit et Contrôle de Gestion

Présenté par :

M. Mouffok BENICHO

Grade : Maitre de conférences A

2022-2023

1. Liste des abréviations

Abréviation	Signification
A.G.E.	Assemblée Générale Extraordinaire
A.G.O.	Assemblée Générale Ordinaire
CAC	Commissaire aux comptes
C.A.	Conseil d'administration
CNC	Chambre nationale des commissaires aux comptes
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
NAA	Normes d'Audit Algériennes
PME	Petites et moyennes entreprises
SARL	Société à Responsabilité Limitée
SCF	Système Comptable Financier
SPA	Société Par Actions

2. Liste des tableaux

N°	Intitulé du tableau	Page
Tableau n° 1	Les particularités des formes d'audit externe	15
Tableau 2	Les normes du rapport de l'audit légal	73–74

1. Liste des schémas

N°	Intitulé	Page
Figure 01	Démarche du Commissaire Aux Comptes par Phase	61
Figure 02	Démarche du Commissaire Aux Comptes Cycle	67
Figure 03	Schéma récapitulatif de la procédure d'alerte	45

TABLE DES MATIÈRES PAGINÉE

Introduction Générale.....	11
PREMIÈRE PARTIE : LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	14
Introduction.....	14
1. Généralité sur l'Audit.....	16
2. Définition et objectif de l'audit externe	16
2.1. Définition de l'audit externe.....	16
2.2. Les objectifs de l'audit externe.....	17
2.3. Les formes de l'audit externe	18
2.3.1. L'audit légal ou le commissariat aux comptes	18
2.3.2. L'audit contractuel	19
Tableau n° 1 : Les particularités des formes d'audit externe.....	20
3. Généralités sur le commissariat aux comptes.....	21
3.1. Évolution historique du commissariat aux comptes	21
3.1.1. La période 1970-1980	22
3.1.2. La période 1980-1988	22
3.1.3. La période de 1988 à nos jours	22
3.2. Cadre juridique et institutionnel du commissariat aux comptes	23
3.2.1. Définition du commissaire aux comptes	23
3.2.2. Statut juridique du commissaire aux comptes.....	24
3.2.3. Conditions d'accès à la profession	24
a. Les conditions de fond	25
b. La forme d'exercice	25
c. L'agrément.....	25
d. L'inscription au tableau	26
e. La prestation de serment	26
3.2.4. Exercice de la profession sous forme de société	26
4. Nomination, acceptation du mandat et cessation des fonctions du commissaire aux comptes	27

4.1. Modalités de nomination du commissaire aux comptes	27
4.1.1. Nomination par les statuts ou par l'assemblée générale.....	27
4.1.2. Nomination par voie judiciaire.....	27
4.2. L'acceptation du mandat	28
4.2.1. Durée du mandat	28
4.2.2. Refus d'acceptation du mandat	29
4.3. Incompatibilités et interdictions applicables au commissaire aux comptes.....	29
4.3.1. Les incompatibilités	29
4.3.2. Les interdictions.....	30
4.4. Cessation des fonctions du commissaire aux comptes	30
5. Obligations et prérogatives du commissaire aux comptes	31
5.1. Les obligations professionnelles du commissaire aux comptes.....	31
5.1.1. Le respect du secret professionnel	31
5.1.2. Le devoir d'indépendance	32
5.1.3. La non-immixtion dans la gestion.....	32
5.1.4. Le respect des diligences professionnelles	33
5.2. Les droits et prérogatives du commissaire aux comptes.....	33
6. Les différents rôles du commissaire aux comptes.....	34
6.1. Le rôle d'informateur	34
6.2. Le rôle de contrôleur	34
6.3. Le rôle de conseiller	35
7. La nécessité du contrôle légal	35
8. Conditions de permanence de la mission	36
9. Responsabilité du commissaire aux compte.....	36
9.1. Responsabilité civile.....	36
9.2. Responsabilité pénale	37
9.3. Responsabilité disciplinaire.....	38
Conclusion de la première partie : Le commissaire aux comptes	39
PARTIE 2 : LES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	40

1. Généralités sur les missions du commissaire aux comptes	41
2. La mission générale.....	41
2.1. Certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle	41
2.2. Vérification des informations du rapport de gestion	42
3. Les missions particulières du commissaire aux comptes : une extension fonctionnelle au cœur de la gouvernance et de la régulation économique	42
4. Les missions connexes ou ponctuelles du commissaire aux comptes.....	45
4.1. La mission de signalement : irrégularités, inexactitudes et faits délictueux.....	45
4.2. L'intervention dans la gouvernance : convocation des assemblées.....	46
4.3. Le contrôle des opérations sur le capital social	46
a. Augmentation du capital	46
b. Réduction du capital	46
4.4. La transformation des sociétés	47
4.5. La mission relative à la continuité d'exploitation : une fonction d'alerte et d'anticipation	47
4.6. L'évaluation des risques : une démarche probabiliste.....	47
4.7. Le double risque et la double contrainte : une analyse décisionnelle	48
5. Le traitement préventif des défaillances.....	48
5.1. La procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes	49
Phase 1 : Information des dirigeants	49
Phase 2 : Saisine du conseil d'administration	50
Phase 3 : Information des actionnaires.....	50
Phase 4 : Information du procureur de la République.....	50
5.2. Analyse critique : le double risque et la double contrainte.....	50
5.3. Synthèse.....	51
Figure n° 03 : Schéma récapitulatif de la procédure d'alerte	51
6. La révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes.....	52
6.1. Cadre juridique de l'obligation de révélation	52
6.1.1. Obligation de révélation des faits délictueux	52
6.1.2. Sanctions en cas de non-révélation	52

6.2. Définition et portée des faits délictueux	53
6.3. Principes généraux encadrant la révélation	53
6.3.1. Absence de qualification juridique par le commissaire aux comptes.....	53
6.3.2. Indépendance de l'opportunité des poursuites	53
6.3.3. Neutralité face à la prescription et à l'amnistie	53
6.3.4. Territorialité de l'infraction.....	53
6.4. Conditions de mise en œuvre de la révélation	54
6.5. Typologie des faits susceptibles d'être révélés.....	54
7. Conclusion analytique.....	55
Conclusion de la deuxième partie du cours.....	56
PARTIE 03 : LE DEROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT EXTERNE	58
1. Le déroulement d'une mission d'audit externe	58
2. La démarche du commissaire aux comptes : une approche fondée sur les risques	58
2.1. Une structuration par phases conforme aux normes professionnelles	58
2.2. La phase préliminaire : planification et prise de connaissance.....	58
2.3. L'acceptation de la mission : conformité à la NAA/ISA 210.....	59
2.4. La prise de connaissance de l'entité : application de la NAA/ISA 315.....	59
3. Les techniques d'investigation : cadre de la NAA/ISA 500	59
3.1. La formalisation : exigences de la NAA/ISA 230	60
3.2. L'identification et l'évaluation des risques : cœur de la démarche d'audit	60
3.3. La planification finale : articulation avec la NAA/ISA 300	60
3.4. Synthèse académique.....	60
4. L'évaluation du contrôle interne et les contrôles des comptes dans la démarche d'audit.....	61
4.1. La notion de contrôle interne.....	61
4.2. La méthodologie d'évaluation du contrôle interne	61
4.3. Les outils d'évaluation du contrôle interne	62
4.4. Les contrôles des comptes : une démarche fondée sur les éléments probants.....	62
4.5. Les différents types de tests de validation	62
4.6. La fiabilité des éléments probants	63

4.7. L'évaluation des résultats des tests.....	63
4.8. Synthèse.....	64
5. La finalisation de la mission d'audit	64
5.1. Le contrôle des événements postérieurs à la clôture	64
5.2. L'obtention des déclarations de la direction.....	65
5.3. Les travaux de synthèse.....	65
5.4. L'émission du rapport sur les comptes.....	66
5.5. Synthèse générale	66
Figure 01 : Démarche du Commissaire Aux Comptes par Phase.....	67
6. La démarche du commissaire aux comptes par cycle et le contrôle des comptes	67
6.1. Le contrôle de la validité des documents comptables	67
6.2. Le contrôle des comptes de bilan et des comptes de gestion.....	68
a. Comptes de capitaux	70
b. Comptes d'immobilisations	71
c. Comptes de stocks et en-cours	71
d. Comptes de tiers.....	72
e. Comptes financiers.....	72
f. Comptes de charges	72
g. Comptes de produits	73
Synthèse générale.....	73
Figure 02 : Démarche du Commissaire Aux Comptes Cycle.....	73
7. Les documents de travail du commissaire aux comptes.....	74
7.1. Le dossier permanent.....	74
7.2. Informations générales sur l'entreprise	74
7.3. Informations juridiques, fiscales et sociales	75
7.4. Informations comptables et financières	75
7.5. Le contrôle interne.....	75
7.6. Informations économiques et commerciales	75
7.7. Informations informatiques	75

7.8. Le dossier annuel.....	75
8. Le rapport d’audit : aboutissement de la mission du commissaire aux comptes.....	76
8.1. Fondements normatifs et objectifs du rapport d’audit.....	76
8.2. Typologie des opinions d’audit	77
8.3. Structure et contenu du rapport général.....	77
8.4. Identification et cadre de la mission.....	77
8.5. Opinion sur les comptes	77
8.6. Justification des appréciations.....	77
8.7. Vérifications spécifiques	78
8.8. Observations éventuelles	78
8.9. Le rapport spécial : complément du rapport général	78
9. Portée juridique et responsabilité du commissaire aux comptes	78
10. Enjeux et portée économique du rapport d’audit	79
11. Synthèse	79
Tableau 2 : Les normes du rapport de l’audit légal	80
12. Les degrés de certification.....	82
12.1. La certification sans réserve	83
12.2. La certification avec réserves	83
a. La réserve pour désaccord.....	84
b. La réserve pour limitation	84
c. Les exigences de formalisation de la réserve	85
12.3. Portée et implications de la certification avec réserves	85
12.4. Conclusion du point.....	86
13. Le refus de certification.....	86
13.1. Le refus pour désaccord.....	86
13.2. Le refus pour limitation	87
13.3. Le refus pour incertitude	87
13.4. Appréciation de l’importance relative et jugement professionnel	88
13.5. Portée et conséquences du refus de certification	88

13.6. Conclusion du point.....	89
Conclusion de la troisième partie	90
Conclusion Générale	91
Bibliographie.....	101

Bibliographie

Introduction Générale

Dans un environnement économique de plus en plus instable, marqué par l'accélération des mutations technologiques, l'ouverture des marchés, l'exigence croissante des clients, l'intensification des risques et la montée des préoccupations éthiques, les dirigeants ont besoin d'un dispositif de contrôle interne performant. Un tel dispositif doit leur permettre de détecter en temps opportun les écarts par rapport aux objectifs fixés, de mieux maîtriser les aléas de gestion et d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation des résultats attendus. Dans ce contexte, la comptabilité et l'audit occupent désormais une place centrale dans l'entreprise moderne, en raison de leur rôle dans la production, la vérification et l'interprétation de l'information financière.

La comptabilité constitue, en effet, un instrument essentiel de gestion et de pilotage. Elle permet de retracer les flux économiques de l'entreprise, de mesurer sa performance, d'apprécier sa situation financière et de présenter une image structurée de son patrimoine. Elle s'inscrit dans un cadre normatif organisé, destiné à produire une information homogène, utile et intelligible pour les différents utilisateurs, en particulier les investisseurs. Toutefois, la comptabilité n'évolue pas de manière autonome ; elle demeure profondément influencée par l'environnement économique, juridique et financier qu'elle est appelée à représenter. Le développement de la mondialisation et l'internationalisation croissante des marchés financiers ont ainsi révélé les limites de la coexistence de référentiels comptables nationaux hétérogènes, souvent peu comparables entre eux. Dans cette perspective, l'émergence d'un langage comptable commun à l'échelle internationale s'est imposée comme une nécessité afin d'améliorer la comparabilité, la transparence et la qualité de l'information financière.

L'évolution contemporaine de la comptabilité s'inscrit dans ce mouvement d'harmonisation internationale. Sous l'influence des normalisateurs anglo-saxons, en particulier le FASB aux États-Unis puis l'IASB au niveau international, les fondements du modèle comptable classique ont fait l'objet de profondes révisions. Alors que la comptabilité visait historiquement à renseigner principalement sur les dettes, les engagements de l'entreprise et sa capacité à les honorer, dans une logique fortement marquée par le principe de prudence, elle tend aujourd'hui à s'inscrire dans un cadre conceptuel plus large, orienté vers les besoins d'information des investisseurs et des autres parties prenantes.

Dans cette logique, la comptabilité financière apparaît comme un système d'information destiné à rendre compte de la situation et des performances de l'entreprise à l'ensemble des acteurs économiques et sociaux intéressés par son activité. Comme le souligne Bernard Colasse, la comptabilité peut être envisagée comme un dispositif technique et humain par lequel les dirigeants rendent compte de la situation et des performances de l'entreprise aux différents acteurs susceptibles d'influencer son activité ou d'en subir les effets.

Dans la mesure où les comptes annuels sont établis par les dirigeants, leur crédibilité suppose l'existence d'un mécanisme de contrôle indépendant. En effet, la latitude dont disposent les responsables dans l'établissement et la présentation de l'information comptable peut susciter des interrogations sur la sincérité, la régularité et la fidélité des données publiées. C'est précisément pour répondre à cette exigence de fiabilité qu'a été institué l'audit financier. Celui-ci apporte une appréciation externe sur la qualité de l'information produite et sur l'efficacité des dispositifs de gestion et de contrôle. Fondé sur une méthodologie rigoureuse, l'audit constitue un instrument essentiel de sécurisation de l'information, d'amélioration de la gouvernance et de renforcement de la confiance des partenaires de l'entreprise. Il permet d'examiner plus particulièrement le domaine comptable et financier, lequel revêt une importance déterminante pour les dirigeants, les actionnaires, les créanciers et, plus largement, l'ensemble des parties prenantes.

Dans cette perspective, la mission de vérification des comptes est confiée à un professionnel indépendant, compétent et légalement habilité : le commissaire aux comptes. Celui-ci intervient dans le cadre d'un mandat légal et conformément aux normes qui régissent sa profession. Sa mission principale consiste à contrôler les comptes annuels et à exprimer une opinion sur leur régularité, leur sincérité et leur aptitude à traduire fidèlement la situation financière et patrimoniale de l'entreprise. Au-delà de cette fonction de certification, le commissaire aux comptes contribue également à la prévention des risques susceptibles d'affecter l'entité contrôlée. Sans se substituer au dirigeant ni exercer une mission de conseil en gestion, il participe à la sécurisation de la vie économique et sociale en fournissant une appréciation professionnelle sur la qualité de l'information financière et sur certains faits ou situations pouvant compromettre l'équilibre de l'entreprise.

En Algérie, la profession comptable, et plus particulièrement les fonctions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, s'est développée sous l'influence du modèle juridique et comptable d'inspiration française. Aujourd'hui, son exercice est principalement encadré par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Cette loi s'inscrit dans une démarche de modernisation de la profession et de renforcement de la transparence financière, dans un contexte marqué par la nécessité de consolider la confiance dans l'information comptable et financière. Elle a introduit d'importantes innovations, notamment la redéfinition des missions et responsabilités propres à chaque catégorie de professionnels, la création d'organisations professionnelles distinctes, l'instauration d'un contrôle de qualité des travaux réalisés, la mise en place d'une tutelle étatique à travers la présence de représentants du ministère des Finances, ainsi que la création d'un institut spécialisé chargé de la formation initiale et continue des professionnels du secteur.

D'une manière générale, la profession comptable recouvre l'ensemble des activités liées à la tenue, à l'élaboration, à l'analyse, à l'évaluation et à la vérification de l'information comptable et financière. Ces missions sont exercées, selon leur nature, par les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés.

Dans ce cadre, le présent polycopié a pour objet de présenter la fonction du commissaire aux comptes dans la législation algérienne, en mettant en évidence son rôle, sa place dans l'entreprise, les effets de son intervention ainsi que l'étendue de ses missions, de ses objectifs, de ses moyens d'action et de ses responsabilités. Il vise ainsi à offrir aux étudiants, aux chercheurs et aux praticiens une lecture claire, structurée et approfondie de cette institution essentielle au bon fonctionnement de l'entreprise et à la fiabilité de l'information financière.

PREMIERE PARTIE : Le Commissaire Aux Comptes

Introduction

La mission essentielle du commissaire aux comptes est la certification des comptes. Il joue un rôle clé dans la garantie de la transparence financière souhaitée par le législateur, au bénéfice des différents acteurs économiques concernés (actionnaires, établissements financiers, salariés, fournisseurs, clients, administration...). Par les diligences qu'il met en œuvre, il veille à ce que les comptes de l'entreprise soient établis conformément aux normes comptables et à la réglementation en vigueur.

L'élaboration des comptes annuels s'appuie sur le système d'information de l'entreprise, véritable pilier de son organisation. Ce système assure la gestion des informations, depuis leur collecte jusqu'à leur restitution. Qu'il s'agisse de données financières (résultant des flux économiques) ou de données techniques (relevant de la gestion des connaissances), l'intégrité des informations détenues par l'entreprise est essentielle à sa pérennité.

Dans le cadre de son mandat, le commissaire aux comptes évalue le système d'information, les procédures internes et le contrôle interne. Cette évaluation se précise au fil des différentes étapes de son intervention : prise de connaissance de l'entité auditée et de son environnement, analyse de la qualité du contrôle interne et de la fiabilité du système d'information et des outils informatiques, identification des risques d'audit et détermination du niveau de diligence requis, ainsi que vérification des comptes.

Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes recueille les éléments probants nécessaires à l'orientation de ses travaux et à l'émission de son opinion sur les comptes. Ces éléments, de nature variée (observations physiques, demandes d'information, vérifications de calculs, analyses analytiques, etc.), permettent de valider les différentes assertions d'audit. Il sélectionne les méthodes les plus appropriées pour collecter ces preuves.

Compte tenu du volume important des données et de la complexité croissante des environnements informatisés, le commissaire aux comptes ne peut matériellement tout contrôler. Son travail repose donc, sauf exception, sur des sondages. L'informatisation constitue un levier précieux pour élargir la taille des échantillons et le nombre de tests réalisés, en complément des méthodes d'audit traditionnelles.

Cependant, la diversité des systèmes et logiciels utilisés au sein des entreprises complique l'extraction et l'exploitation des données, d'autant que le commissaire aux comptes n'est pas nécessairement un expert en informatique. Il doit ainsi s'appuyer sur une méthodologie rigoureuse pour collecter et traiter les données numériques essentielles à ses travaux, tout en mettant en place des outils lui permettant d'identifier les anomalies.

Le contrôle légal des comptes, mission confiée par le législateur à un corps professionnel, impose l'examen des états financiers des entreprises soumises à cette obligation. L'objectif est d'évaluer la sincérité des comptes et de garantir la fiabilité des informations communiquées aux actionnaires.

Le commissariat aux comptes constitue donc un audit à caractère légal, imposé par les législations en vigueur, d'où son appellation « Audit Légal ». Le commissaire aux comptes a pour mission permanente de vérifier annuellement les comptes et d'émettre une opinion sur leur régularité, leur sincérité et leur conformité à l'image fidèle de l'entreprise, en se référant aux normes d'audit nationales et internationales applicables à sa profession.

1. Généralité sur l'Audit

Le terme « audit » trouve son origine dans le latin *audire*, signifiant « percevoir par les sens ». En anglais, le verbe *to audit* se traduit par « contrôler, vérifier, surveiller, inspecter ». À l'origine, le mot « audit » était associé à l'écoute, en lien avec les dépositions orales devant les greffiers et les contrôles de l'utilisation des finances royales, à une époque où la lecture et l'écriture étaient peu répandues.

L'audit est un concept ancien dont l'objectif principal était de vérifier et de protéger les états financiers, ce qui explique son lien historique avec la Cour des comptes.

Selon BECOUR J.C et BOUQUIN H., l'audit se définit comme « l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes ».

De manière générale, l'audit peut être défini comme un processus méthodique, indépendant et objectif consistant à examiner des éléments probants relatifs à une entité, à une activité, à un processus ou à une information financière, afin d'apprécier leur conformité à des critères de référence préalablement établis. Cette démarche se conclut par la formulation et la communication des résultats aux parties intéressées.

2. Définition et objectif de l'audit externe

Aujourd'hui, l'audit externe occupe une place centrale dans la vie économique et financière des entreprises. Son importance réside dans le fait qu'il contribue à garantir la régularité, la sincérité et la fiabilité des états financiers, tout en répondant à l'exigence de contrôle et de révision des comptes imposée par la réglementation.

2.1. Définition de l'audit externe

L'audit externe peut être présenté comme un examen indépendant de l'entreprise, portant principalement sur les aspects comptables et financiers, et réalisé par un professionnel habilité, à savoir le commissaire aux comptes. Sa mission essentielle consiste à vérifier les comptes, les résultats et les états financiers de l'entité, puis à exprimer une opinion sur leur régularité, leur sincérité et leur aptitude à refléter fidèlement la situation financière de l'entreprise.

Dans cette perspective, Jacques Renard définit l'audit externe comme une fonction indépendante de l'entreprise ayant pour mission de certifier l'exactitude des comptes, des résultats et des états financiers. Ainsi, l'auditeur externe intervient au profit de l'ensemble des utilisateurs de l'information financière, notamment les actionnaires, les banquiers, les autorités de tutelle, les clients, les fournisseurs et, plus largement, tous les partenaires de l'entreprise. À ce titre, il constitue un mécanisme essentiel de régulation des relations entre les dirigeants et les différentes parties prenantes, ce qui justifie l'encadrement légal et réglementaire rigoureux de son statut et de ses missions.

L'audit externe a pour finalité principale de porter une opinion motivée sur les comptes et les résultats de l'entreprise. Au-delà de cette fonction de certification, il permet également d'apprécier la manière dont l'entreprise organise ses moyens, conduit ses activités et encadre l'action de ses dirigeants dans la poursuite des objectifs fixés.

2.2. Les objectifs de l'audit externe

L'objectif fondamental de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, des résultats et des états financiers de l'entreprise. À travers cette mission, l'auditeur externe contribue à renforcer la crédibilité de l'information financière mise à la disposition des utilisateurs internes et externes.

De manière plus générale, l'audit externe vise à s'assurer que les résultats observés correspondent aux objectifs et aux règles applicables. À ce titre, il consiste notamment à vérifier le respect des procédures comptables en vigueur, à identifier les éventuels dysfonctionnements ainsi que leurs causes, et à mettre en évidence les améliorations nécessaires. Il permet également de comprendre, d'analyser et d'expliquer les écarts, les incidents ou les anomalies relevés dans le fonctionnement comptable et financier de l'entité. Dans le cadre plus spécifique de l'audit financier externe, il s'agit d'apprécier l'organisation comptable de l'entreprise afin d'en déceler les insuffisances et de contribuer à l'amélioration de la qualité de l'information produite. Toutefois, l'audit externe a avant tout pour vocation de fournir une assurance raisonnable aux actionnaires et aux autres parties prenantes sur la fiabilité des états financiers annuels ainsi que sur les autres informations financières exigées par la réglementation. De ce fait, il participe également, de manière indirecte, à la prévention des fraudes, des irrégularités et des détournements susceptibles d'affecter l'entreprise.

Les réformes économiques ont renforcé le besoin d'une information comptable, financière, économique et sociale fiable au profit de l'ensemble des acteurs de la vie économique, notamment l'État, les associés, les administrateurs, les gestionnaires, les banquiers, les salariés et les tiers. Dans ce contexte, seule l'existence de données significatives, objectives et crédibles permet d'assurer une gestion saine et rationnelle des entités économiques. C'est précisément cette exigence qui confère à l'information comptable et financière toute son importance et qui justifie, en retour, la place essentielle de l'audit externe comme garantie de sa fiabilité¹.

2.3. Les formes de l'audit externe

On peut L'audit externe peut prendre deux formes principales : l'audit légal, également appelé **commissariat aux comptes**, et l'audit contractuel. Ces deux formes d'audit ont en commun l'intervention d'un professionnel externe à l'entreprise, mais elles se distinguent par leur fondement juridique, leurs objectifs, l'étendue de leurs travaux et les destinataires de leurs conclusions.

2.3.1. L'audit légal ou le commissariat aux comptes

L'audit légal correspond à la mission confiée par la loi au **commissaire aux comptes**, en sa qualité de mandataire chargé d'assurer la protection de l'intérêt social ainsi que des intérêts des actionnaires et des tiers. Il s'agit d'une mission permanente, organisée par les textes législatifs et réglementaires, qui a pour objet principal de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers de fin d'exercice. Le commissaire aux comptes doit également vérifier la sincérité des informations financières communiquées par les organes de gestion, notamment dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire relatif à la situation de la société.

La mission d'audit légal, souvent désignée sous l'expression de **contrôle légal**, ne se limite pas à la seule certification des comptes. Elle comprend, en effet, plusieurs volets complémentaires. D'abord, une mission d'audit financier conduisant à l'expression d'une opinion sur les états financiers. Ensuite, des vérifications spécifiques prévues par la législation en vigueur.

¹ <https://comptabilite.ooreka.fr>

Le cas échéant, des interventions connexes imposées par les circonstances, telles que la révélation au procureur de la République des faits délictueux portés à la connaissance du commissaire aux comptes, ou encore la mise en œuvre de la procédure d'alerte lorsqu'il constate des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

Ainsi, la mission d'audit des états financiers a pour finalité de permettre au commissaire aux comptes de s'assurer que les comptes ont été établis conformément au référentiel comptable applicable et qu'ils traduisent de manière fidèle la situation financière, le patrimoine et les résultats de l'entité contrôlée.

2.3.2. L'audit contractuel

L'audit contractuel est une mission de vérification réalisée par un professionnel indépendant en vertu d'un contrat conclu avec l'entreprise ou avec un tiers intéressé. Contrairement à l'audit légal, qui trouve son fondement dans une obligation imposée par la loi, l'audit contractuel repose sur une demande volontaire. Son contenu, son étendue et ses objectifs sont déterminés par les stipulations du contrat liant le professionnel à son client.

Ce type d'audit peut être demandé par l'entreprise elle-même, lorsqu'elle souhaite obtenir une appréciation externe sur un aspect particulier de sa gestion ou de son information financière. Il peut également être sollicité par des tiers intéressés, tels que les banquiers, les créanciers, les investisseurs ou encore les acquéreurs potentiels de l'entreprise, qui recherchent une assurance complémentaire avant de prendre une décision.

L'audit contractuel présente l'avantage d'une grande souplesse, dans la mesure où son champ d'intervention peut être limité à une fonction précise, à une opération déterminée ou à un domaine particulier. Il peut, par exemple, porter sur la vérification du coût de revient d'une production, sur l'examen d'un système de contrôle interne, sur l'analyse d'une situation financière particulière ou encore sur la recherche d'éventuelles fraudes ou détournements. Il s'agit donc d'un audit adapté à des besoins spécifiques, défini selon les attentes du demandeur, sans revêtir le caractère général et obligatoire de l'audit légal.

Tableau n° 1 : Les particularités des formes d'audit externe.

Caractéristiques	Audit externe	
	Légal	Contractuel
1- Nature de la mission	Institutionnelle : d'ordre public	Contractuelle
2- Nomination	Par les actionnaires	Par la direction générale C.A
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
4- Intervention	Mission permanente et étendre pendant la durée du mandat	Mission définie dans la lettre de mission (convention)
5- Indépendance	Doit être totale vis-à-vis du C.A et des Actionnaires	Indépendance totale en principe.
6-Principe de non immixtion	A respecter scrupuleusement	Conseils de gestion non exclus
7-Destinataire des rapports	C.A/ A.G.O/ A.G.E	Direction générale C.A
8-Conditions d'exercice	Inscription à l'Ordre National	Inscription à l'Ordre National
9-Révélation de fait délictueux	Oui	Non
10- Obligations	De moyens	De moyens ou de résultats selon le type de mission
11- Responsabilité	Civile, pénale, disciplinaire	Civile, pénale disciplinaire
12- Révocation	Mission institutionnelle normalement par les instances judiciaires sur demande de l'entreprise Contrôlée	Précisée dans le contrat
13- Rémunération	Barème Officiel	Fixée dans le contrat
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.

Source : Sadi N E., MAAZOUZ A., 1999, "Pratique de commissariat aux comptes en Algérie"²

² SADI N.E., Maazouz A, « *Pratique de commissariat aux comptes en Algérie* ». Édition Société National de Comptabilité, 1999, p.125.

3. Généralités sur le commissariat aux comptes

Le contrôle légal des comptes constitue une forme de contrôle externe instituée par la loi et confiée à un professionnel indépendant appelé **commissaire aux comptes**. Il a pour finalité de vérifier la régularité, la sincérité et, selon les textes applicables, l'image fidèle des comptes sociaux établis par les entreprises, qu'elles relèvent du secteur public ou du secteur privé. À travers cette mission, le commissaire aux comptes contribue à renforcer la fiabilité de l'information financière et à instaurer un climat de confiance au profit des associés, des investisseurs, des créanciers, des administrations et, plus largement, de l'ensemble des parties prenantes.

3.1. Évolution historique du commissariat aux comptes

L'histoire du commissariat aux comptes est étroitement liée à celle des sociétés par actions. Son évolution a été fortement influencée par les transformations du droit commercial, et plus particulièrement du droit des sociétés, dans les pays industrialisés. À l'origine, le commissaire aux comptes était investi d'une mission de contrôle limitée dans le temps, généralement exercée à l'approche de l'assemblée générale des actionnaires. Son intervention se réduisait souvent à une validation formelle des comptes, sans mise en œuvre d'investigations approfondies.

Ce n'est véritablement qu'à la suite de la crise économique et financière de 1929 que le commissariat aux comptes a acquis une importance particulière. Cette crise a mis en évidence la nécessité d'un contrôle permanent, rigoureux et exercé par des professionnels qualifiés et indépendants. Le commissaire aux comptes est alors progressivement devenu un acteur central de la sécurité financière, chargé de protéger les actionnaires et de contribuer à la transparence de l'information comptable et financière.

En Algérie, le développement du contrôle légal des comptes s'est affirmé avec l'instauration de l'obligation de certification des comptes de certaines sociétés par un commissaire aux comptes. Ce contrôle a notamment été encadré par l'ordonnance n° 69-107 portant loi de finances pour 1970. Depuis lors, l'évolution du commissariat aux comptes en Algérie peut être présentée à travers trois grandes phases.

3.1.1. La période 1970-1980

Cette première phase est marquée par l'émergence institutionnelle du commissariat aux comptes dans le système économique algérien. Elle se caractérise notamment par l'ordonnance n° 69-107 de 1970 et son décret d'application n° 70-173, qui ont précisé les missions et obligations des commissaires aux comptes. L'ordonnance n° 71-72 du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert-comptable ne prévoyait, quant à elle, l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants que dans les entreprises du secteur privé.

Durant cette période, le commissariat aux comptes était essentiellement conçu comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises publiques et semi-publiques. Son exercice était confié à des fonctionnaires de l'État, chargés d'apprécier les actes de gestion, de relever les fautes éventuelles et d'évaluer la qualité de la gestion financière et commerciale des entreprises contrôlées. Dans ce cadre, l'indépendance du commissaire aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée et de son mandat demeurait limitée.

3.1.2. La période 1980-1988

La deuxième phase débute avec la loi n° 80-05 du 1er mars 1980, qui a abrogé les textes réglementaires issus de l'ordonnance n° 69-107. Cette période est également marquée par la création de l'Inspection générale des finances et de la Cour des comptes, ce qui a eu pour effet de placer le contrôle des entreprises publiques sous l'autorité prépondérante de cette dernière. Cette étape correspond à une réorganisation de la fonction de contrôle, en lien avec les mutations de l'économie nationale et la multiplication des entreprises publiques. Toutefois, l'exercice du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques et semi-publiques a été rétabli par l'article 196 de la loi de finances pour 1985, marquant ainsi le retour progressif de cette institution dans le dispositif de contrôle légal.

3.1.3. La période de 1988 à nos jours

La troisième phase correspond à une réhabilitation progressive du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques autonomes et à l'affirmation du principe d'un contrôle légal exercé par des professionnels indépendants. Cette évolution a été favorisée par la loi n° 88-01 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, laquelle a introduit une nouvelle conception de la fonction de contrôle, fondée notamment sur la réorganisation des mécanismes de surveillance et sur l'institution de l'audit interne dans les entreprises publiques.

Cette période se caractérise également par la promulgation de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991, qui a institué le Conseil de l'Ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, ainsi que par la création de quatre conseils régionaux. Plusieurs textes réglementaires sont venus par la suite organiser le fonctionnement de la profession, parmi lesquels le décret exécutif n° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et le fonctionnement du Conseil de l'Ordre national, l'arrêté du 7 novembre 1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes, l'arrêté du 28 mars 1998 relatif aux critères d'accès à la profession, le décret exécutif n° 98-136 portant code de déontologie de la profession, ainsi que le décret exécutif n° 96-318 portant création et organisation du Conseil national de la comptabilité. L'article 12 de l'ordonnance n° 05-05 du 25 juillet 2005 portant loi de finances complémentaire pour 2005 a, en outre, prévu la désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes dans les SARL. Enfin, une étape décisive a été franchie avec la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, qui a institué l'Ordre national des experts-comptables, la Chambre nationale des commissaires aux comptes et l'Organisation nationale des comptables agréés. Ce texte constitue aujourd'hui le fondement principal du cadre juridique régissant la profession en Algérie.

3.2. Cadre juridique et institutionnel du commissariat aux comptes

Afin de mieux cerner la nature de l'audit externe et d'en comprendre les particularités institutionnelles, il est nécessaire de le replacer dans son cadre juridique et institutionnel. Une telle démarche permet de préciser les bases légales, réglementaires et organisationnelles sur lesquelles repose l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en Algérie, et d'en maîtriser les principales règles de fonctionnement.

3.2.1. Définition du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est un professionnel qualifié et agréé, investi d'une mission d'audit légal exercée à titre externe et indépendant par rapport à l'entreprise contrôlée. Son intervention est, dans la plupart des cas, imposée par la loi, bien qu'elle puisse également résulter d'une désignation volontaire dans certaines situations. Le commissariat aux comptes consiste ainsi en un contrôle légal des comptes, exercé conformément aux exigences de la profession, en vue de certifier la régularité, la sincérité et, le cas échéant, l'image fidèle des états financiers et des documents comptables annuels établis par l'entreprise ou l'organisme concerné.

Dans la doctrine, plusieurs auteurs ont proposé des définitions du commissaire aux comptes. Alain Mikol le présente comme une personne physique ou morale légalement habilitée à exercer la mission de certification des comptes prévue par la loi. Serge Braudo le définit, pour sa part, comme un professionnel libéral exerçant une profession réglementée, chargé de contrôler la régularité des écritures comptables et la véracité des informations qui en découlent, et disposant notamment d'un droit d'alerte en présence d'irrégularités.

En droit algérien, la définition légale du commissaire aux comptes est donnée par l'article 22 de la loi n° 10-01, aux termes duquel : « 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 ».

Le commissaire aux comptes est donc un professionnel désigné pour accomplir, en toute indépendance, une mission d'intérêt général. Bien qu'il soit nommé par les associés ou actionnaires, sa mission ne se limite pas à la protection de leurs seuls intérêts. Il contribue également à sécuriser les relations de l'entreprise avec ses clients, ses fournisseurs, ses investisseurs, ses partenaires financiers et les pouvoirs publics.

3.2.2. Statut juridique du commissaire aux comptes

La fonction de commissaire aux comptes figure parmi les professions libérales les plus strictement encadrées en Algérie. Son exercice est soumis à un ensemble de conditions légales relatives à l'accès à la profession, à l'agrément, à l'inscription au tableau professionnel, à la prestation de serment ainsi qu'aux modalités d'exercice, notamment sous forme individuelle ou sociétaire.

3.2.3. Conditions d'accès à la profession

L'accès à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé est régi par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010. Les principales conditions prévues peuvent être résumées comme suit.

a. Les conditions de fond

Pour exercer la profession de commissaire aux comptes en Algérie, l'intéressé doit être de nationalité algérienne, être titulaire du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent, jouir de ses droits civiques et politiques et ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit portant atteinte à l'honorabilité de la profession. Il doit également être agréé par le ministre chargé des finances, être inscrit au tableau de la Chambre nationale des commissaires aux comptes et avoir prêté serment dans les conditions prévues par la loi.

Les titres et diplômes requis sont délivrés soit par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances, soit par des instituts agréés par celui-ci. L'accès à ces établissements est subordonné à la détention d'un diplôme universitaire dans la spécialité fixée par voie réglementaire. Par ailleurs, certains titres peuvent également être délivrés par des établissements de formation professionnelle ou d'enseignement supérieur habilités à cet effet.

b. La forme d'exercice

La loi admet que la profession puisse être exercée aussi bien par une personne physique que par une personne morale, sous réserve du respect des conditions prévues par la législation en vigueur. Ainsi, toute personne remplissant les critères légaux peut exercer, pour son propre compte, la profession de commissaire aux comptes, quelle que soit la dénomination retenue, dès lors que les exigences légales et réglementaires sont satisfaites.

c. L'agrément

L'inscription au tableau professionnel est subordonnée à l'obtention préalable d'un agrément délivré par le ministre chargé des finances. Aucune personne ne peut donc exercer en qualité de commissaire aux comptes sans avoir obtenu cette autorisation administrative préalable.

Les demandes d'agrément sont adressées au Conseil national de la comptabilité, soit par courrier recommandé, soit par dépôt contre accusé de réception. Cet organe vérifie la validité des qualifications et diplômes du candidat et s'assure de la conformité de la demande aux dispositions légales et réglementaires applicables. La décision d'acceptation ou de rejet motivé doit être notifiée au demandeur dans un délai de quatre mois. En l'absence de réponse dans ce délai ou en cas de rejet, un recours peut être exercé conformément à la législation en vigueur.

d. L'inscription au tableau

Le Conseil national de la comptabilité arrête, au 1er janvier de chaque année, la liste des professionnels inscrits au tableau et en assure la publication selon les modalités fixées par le ministre chargé des finances. Cette inscription constitue une condition indispensable à l'exercice régulier de la profession.

e. La prestation de serment

Après l'obtention de l'agrément et avant l'inscription au tableau, ainsi qu'avant toute prise effective de fonction, le commissaire aux comptes doit prêter serment devant la cour territorialement compétente de son lieu de domicile. Cette formalité solennelle consacre son engagement à exercer sa mission avec probité, loyauté, compétence et dans le respect du secret professionnel. Un procès-verbal est établi à cet effet conformément aux dispositions en vigueur.

3.2.4. Exercice de la profession sous forme de société

L'article 46 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 autorise les commissaires aux comptes à constituer entre eux des structures sociétaires pour l'exercice de leur profession. Ils peuvent ainsi se regrouper sous la forme de sociétés par actions, de sociétés à responsabilité limitée, ou encore de sociétés ou groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme sociale.

Toutefois, l'agrément de ces sociétés demeure subordonné au respect de plusieurs conditions prévues par l'article 51 de la même loi. La société doit avoir pour objet exclusif l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Elle doit être dirigée ou administrée uniquement par des associés inscrits au tableau. L'admission de tout nouvel associé doit être soumise à l'accord préalable de l'organe social compétent ou des porteurs de parts, selon les cas. En outre, la société ne doit être placée sous la dépendance directe ou indirecte d'aucune personne ni d'aucun groupe d'intérêts. Elle ne peut pas non plus détenir de participations financières dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, bancaires ou dans des sociétés civiles, sauf autorisation particulière lorsque l'activité concernée se rattache à la profession.

Il convient néanmoins de préciser que, même lorsqu'ils exercent dans le cadre d'une société, les commissaires aux comptes accomplissent leurs travaux sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle. En conséquence, l'exercice de la profession ne peut revêtir aucun pseudonyme.

4. Nomination, acceptation du mandat et cessation des fonctions du commissaire aux comptes

La nomination du commissaire aux comptes relève, en principe, de la compétence de l'assemblée générale ordinaire des associés ou des actionnaires. Il s'agit d'une prérogative essentielle des organes délibérants, dans la mesure où le commissaire aux comptes exerce une mission légale de contrôle au nom de l'intérêt social et au bénéfice de l'ensemble des parties prenantes. Toutefois, lorsque cette désignation n'a pas été régulièrement effectuée, ou lorsqu'un empêchement, un refus d'exercer ou une vacance affecte un ou plusieurs commissaires aux comptes précédemment nommés, le président du tribunal territorialement compétent, statuant par ordonnance à la demande du conseil d'administration ou du directoire, peut procéder à leur désignation ou à leur remplacement.

4.1. Modalités de nomination du commissaire aux comptes

La désignation du commissaire aux comptes peut intervenir selon deux modalités principales : par voie statutaire ou décisionnelle, et à titre subsidiaire par voie judiciaire.

4.1.1. Nomination par les statuts ou par l'assemblée générale

Le commissaire aux comptes peut être désigné, après accord de l'intéressé, soit par les statuts, soit par l'assemblée générale des actionnaires ou par l'organe délibérant légalement habilité. Cette désignation doit intervenir parmi les professionnels régulièrement inscrits au tableau de l'ordre national compétent. Ce mode de nomination constitue la voie normale de désignation du commissaire aux comptes et traduit le principe selon lequel le contrôle légal des comptes doit être confié à un professionnel indépendant, choisi dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables.

4.1.2. Nomination par voie judiciaire

À défaut de nomination régulière par l'assemblée générale, ou lorsque certaines circonstances empêchent l'exercice normal de la mission, la justice peut intervenir pour désigner un commissaire aux comptes. En vertu des dispositions de l'article 678 du Code de commerce et de l'article 715 bis 4 du décret législatif n° 93-08, cette intervention judiciaire peut notamment être sollicitée dans les cas suivants :

Absence de nomination par l'assemblée générale des actionnaires, empêchement affectant le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission, notamment pour cause de maladie grave ou de décès, ou encore refus d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes désignés d'accepter ou d'exécuter la mission qui leur a été confiée. Dans ces situations, l'intervention du juge vise à éviter toute interruption du contrôle légal des comptes.

4.2. L'acceptation du mandat

Avant d'accepter le mandat qui lui est proposé, le commissaire aux comptes doit accomplir un certain nombre de diligences préalables destinées à s'assurer que son intervention pourra s'exercer dans des conditions conformes aux exigences légales, déontologiques et professionnelles. Il doit notamment vérifier que l'acceptation du mandat ne le place pas dans une situation d'incompatibilité ou d'interdiction. À cet effet, il lui appartient de demander la liste des administrateurs, des membres du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que celle des sociétés liées ou apparentées. Lorsqu'il est appelé à remplacer un confrère, il doit également s'assurer que ce remplacement ne dissimule pas une révocation abusive. Enfin, en cas de succession à un autre professionnel, il lui incombe de se renseigner sur les motifs du non-renouvellement du mandat, afin d'apprécier les circonstances de sa désignation et de préserver la dignité de la profession.

4.2.1. Durée du mandat

Conformément à l'article 27 de la loi n° 10-01 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, la durée du mandat du commissaire aux comptes est fixée à trois ans, renouvelable une seule fois. Au-delà de deux mandats consécutifs, le même professionnel ne peut être de nouveau désigné qu'à l'expiration d'un délai de trois années. Ce dispositif répond à une exigence d'indépendance et de rotation, visant à éviter toute relation de proximité excessive entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée. En outre, lorsque les comptes de la société ou de l'organisme contrôlé ne sont pas certifiés au cours de deux exercices successifs, le commissaire aux comptes est tenu d'en informer le procureur de la République territorialement compétent. Dans une telle hypothèse, son mandat ne peut faire l'objet d'aucun renouvellement.

4.2.2. Refus d'acceptation du mandat

Il peut arriver qu'un commissaire aux comptes refuse d'accepter la mission qui lui est proposée. Ce refus peut être fondé sur plusieurs motifs, notamment l'existence d'une incompatibilité, une interdiction légale ou encore l'insuffisance des moyens humains, techniques ou matériels nécessaires à l'accomplissement normal de la mission. Dans tous les cas, le refus d'acceptation doit être notifié par écrit à la société ou à l'organisme concerné, afin de formaliser la position du professionnel et de permettre à l'entité de prendre les dispositions nécessaires pour assurer sa mise en conformité.

4.3. Incompatibilités et interdictions applicables au commissaire aux comptes

L'exercice de la profession de commissaire aux comptes repose fondamentalement sur l'indépendance, l'objectivité et l'intégrité du professionnel. C'est pourquoi la loi encadre strictement les situations susceptibles de compromettre cette indépendance, en distinguant les incompatibilités des interdictions.

4.3.1. Les incompatibilités

L'indépendance intellectuelle et morale du commissaire aux comptes constitue l'un des fondements de sa mission. Elle implique que le professionnel soit à l'abri de toute influence, pression ou situation de nature à altérer l'objectivité de ses appréciations. À ce titre, l'article 64 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 énumère plusieurs activités et fonctions incompatibles avec l'exercice de la profession. Sont ainsi incompatibles avec la fonction de commissaire aux comptes : toute activité commerciale, notamment lorsqu'elle est exercée sous la forme d'intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales ou professionnelles ; tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique ; tout mandat d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance au sein d'une société commerciale ; l'exercice simultané des fonctions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes auprès d'une même société ou d'un même organisme ; tout mandat parlementaire ; ainsi que tout mandat électif exercé au sein de l'instance exécutive des assemblées locales élues. L'objectif de ces incompatibilités est de préserver la neutralité du professionnel et de garantir la crédibilité de son opinion.

4.3.2. Les interdictions

Au-delà des incompatibilités, la loi interdit expressément au commissaire aux comptes certains comportements ou situations jugés contraires à l'indépendance de sa mission. Il lui est ainsi interdit d'assurer le contrôle des comptes de sociétés dans lesquelles il détient, directement ou indirectement, une participation. Il ne peut pas non plus exercer les fonctions de conseiller fiscal ou accomplir une mission d'expertise judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes. De même, il lui est interdit d'occuper un emploi salarié au sein de la société ou de l'organisme qu'il a contrôlé avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la cessation de son mandat. En sens inverse, ne peuvent être désignées commissaires aux comptes, les personnes physiques ou morales qui n'ont pas respecté ce délai de trois ans après avoir cessé d'exercer, au sein de la même entité, des fonctions ayant donné lieu à la perception de salaires, d'honoraires ou d'autres avantages, notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties. Enfin, il est interdit au commissaire aux comptes d'accomplir des actes de gestion, directement ou indirectement, de participer à un contrôle préalable des actes de gestion, ou encore d'accepter des missions d'organisation, de tenue ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise ou de l'organisme contrôlé. Ces interdictions visent à tracer une frontière nette entre la mission de contrôle et les fonctions de gestion ou d'assistance.

4.4. Cessation des fonctions du commissaire aux comptes

La cessation des fonctions du commissaire aux comptes peut résulter de causes ordinaires ou de causes exceptionnelles. Les causes ordinaires tiennent principalement à l'expiration du mandat ou à l'achèvement de la mission dans les conditions prévues par la loi. D'autres causes, qualifiées d'exceptionnelles, peuvent également conduire à la fin anticipée des fonctions. Il en est ainsi en cas de décès du commissaire aux comptes, d'empêchement durable résultant d'un éloignement, d'une incapacité physique ou d'une incapacité légale, de démission, de révocation, de survenance d'une incompatibilité, ou encore lorsque la dégradation des relations avec les dirigeants devient telle qu'elle compromet irrémédiablement l'exercice normal de la mission. Le texte mentionne également l'hypothèse d'une dégradation persistante de la situation comptable de l'entreprise malgré les recommandations formulées, situation qui peut, dans certains cas, rendre la poursuite du mandat particulièrement difficile.

Dans tous les cas, l'interruption de la mission du commissaire aux comptes ne peut intervenir de manière arbitraire. Lorsqu'il est mis fin à ses fonctions avant terme, la société doit respecter les règles applicables et s'acquitter des honoraires correspondant aux travaux déjà réalisés. De son côté, le commissaire aux comptes qui envisage de quitter ses fonctions doit agir avec prudence, responsabilité et loyauté. Il lui appartient notamment d'observer un préavis de trois mois, d'établir un rapport exposant l'état d'avancement des travaux de contrôle ainsi que les principales constatations relevées, et de prendre toutes les dispositions nécessaires pour permettre à son successeur d'assurer la continuité de la mission dans de bonnes conditions. Quelle que soit la cause de son départ, il doit veiller à ce que celui-ci ne porte pas atteinte aux intérêts de l'entité contrôlée ni à la qualité du contrôle légal.

5. Obligations et prérogatives du commissaire aux comptes

Dans l'exercice de ses fonctions, le commissaire aux comptes est soumis à un ensemble d'obligations professionnelles destinées à garantir la qualité, la crédibilité et l'indépendance de son intervention. En contrepartie, la loi lui reconnaît également des droits et des prérogatives lui permettant d'accomplir sa mission dans des conditions normales et efficaces.

5.1. Les obligations professionnelles du commissaire aux comptes

L'exercice de la mission de commissariat aux comptes implique le respect de plusieurs obligations fondamentales, qui constituent les garanties essentielles de la confiance accordée à ce professionnel.

5.1.1. Le respect du secret professionnel

Le secret professionnel constitue l'une des obligations majeures mises à la charge du commissaire aux comptes. En vertu de l'article 71 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés sont tenus au secret professionnel dans les conditions prévues par les dispositions du Code pénal, notamment ses articles 301 et 302. Cette obligation couvre l'ensemble des faits, actes, informations et renseignements dont ils ont connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. Elle s'étend également à leurs collaborateurs.

Toutefois, cette obligation n'est pas absolue. Le commissaire aux comptes en est délié dans les cas expressément prévus par la loi. Il en va ainsi lorsqu'il révèle à l'assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées dans l'exercice de sa mission, ou lorsqu'il porte à la connaissance du procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance. Ces deux hypothèses constituent les principales exceptions légales au secret professionnel dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes.

5.1.2. Le devoir d'indépendance

L'indépendance représente l'une des conditions essentielles de l'exercice de la mission du commissaire aux comptes. Avant d'accepter un mandat, il doit s'assurer qu'aucune circonstance de nature à compromettre son indépendance ne l'affecte, et qu'il ne se trouve dans aucune situation d'incompatibilité ou d'interdiction prévue par la loi. Si, au cours de la mission, survient un événement susceptible de remettre en cause cette indépendance, il lui appartient, selon les cas, soit de refuser le mandat, soit de mettre fin à sa mission par la voie de la démission. Plus généralement, le commissaire aux comptes doit s'abstenir de tout comportement, relation ou intervention susceptible de faire naître un doute sur son impartialité, sa neutralité ou son objectivité.

5.1.3. La non-immixtion dans la gestion

La mission du commissaire aux comptes est une mission de contrôle et non de direction ou d'administration. L'article 65 de la loi n° 10-01 prévoit expressément qu'il lui est interdit d'accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants. Cette règle vise à préserver la distinction entre, d'une part, la responsabilité des dirigeants dans la conduite de l'entreprise et, d'autre part, la mission du commissaire aux comptes, qui consiste à apprécier, vérifier et signaler. Pour autant, l'interdiction de s'immiscer dans la gestion ne signifie pas qu'il doive s'abstenir de tout échange avec les responsables de l'entité. Au contraire, il peut attirer leur attention sur certaines insuffisances, formuler des observations et adopter une démarche pédagogique lorsque cela est nécessaire au bon accomplissement de sa mission, dès lors qu'il ne se substitue pas aux organes de gestion dans la prise de décision.

5.1.4. Le respect des diligences professionnelles

Le commissaire aux comptes est généralement tenu à une obligation de moyens et non à une obligation de résultat. Cela signifie qu'il ne garantit pas l'absence absolue d'anomalies ou de fraudes, mais qu'il doit mettre en œuvre, avec compétence, rigueur et conscience professionnelle, l'ensemble des diligences nécessaires à l'accomplissement normal de sa mission. Il doit ainsi appliquer les normes professionnelles, utiliser les méthodes appropriées et constituer des éléments probants suffisants pour fonder son opinion. En cas de contestation, il doit être en mesure de démontrer qu'il a effectivement accompli les diligences requises par la loi, les normes et la déontologie professionnelle.

5.2. Les droits et prérogatives du commissaire aux comptes

Pour permettre au commissaire aux comptes d'exercer utilement sa mission, la loi lui reconnaît un certain nombre de droits et de prérogatives. Il dispose, tout d'abord, d'une liberté dans le choix des moyens de contrôle, de la méthode de travail à mettre en œuvre ainsi que de la période d'intervention qu'il juge la plus appropriée, sous réserve du respect des règles professionnelles applicables. Il bénéficie également du droit d'obtenir communication de tous les documents, pièces et informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Ce droit d'information ne se limite pas à la seule société contrôlée ; il peut, selon les cas, s'étendre aux entreprises liées ou aux entités dans lesquelles existent des relations de participation.

Le commissaire aux comptes peut également être amené à convoquer l'assemblée générale, notamment dans le cadre de la procédure d'alerte, lorsqu'il constate l'existence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Par ailleurs, la société contrôlée doit mettre à sa disposition, au moins semestriellement, les états financiers établis selon les formes légales. Il a aussi le droit de participer aux réunions des conseils d'administration et aux assemblées d'actionnaires, dans les limites fixées par les textes qui encadrent sa mission. Enfin, il conserve la faculté de démissionner lorsque survient un empêchement d'ordre légal ou personnel rendant impossible la poursuite normale de son mandat.

Afin de garantir l'effectivité de ces prérogatives, le législateur a prévu des mesures répressives destinées à sanctionner toute entrave à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes.

À cet égard, l'article 830 du Code de commerce prévoit que toute personne faisant obstacle aux vérifications ou contrôles du commissaire aux comptes, notamment en refusant de lui communiquer les documents utiles à l'exercice de sa mission, s'expose à une peine d'emprisonnement d'un à cinq ans et à une amende de 20 000 à 500 000 dinars algériens, ou à l'une de ces deux peines seulement. Cette protection pénale traduit l'importance attachée par le législateur au contrôle légal des comptes et à la sauvegarde de la transparence financière.

6. Les différents rôles du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes (CAC) assume plusieurs responsabilités dans le cadre de sa mission, notamment celles d'informateur, de contrôleur et de conseiller

6.1. Le rôle d'informateur

À l'issue de ses missions annuelles, le CAC est tenu de communiquer ses conclusions aux instances dirigeantes de l'entreprise à travers :

- Une communication orale avec le conseil d'administration et/ou les membres de l'assemblée générale ordinaire.
- La rédaction de rapports écrits, notamment le rapport général et le rapport spécial, destinés à l'assemblée générale des associés ou actionnaires. Ces documents doivent être conformes aux normes légales en vigueur.

6.2. Le rôle de contrôleur

Initialement, le rôle du CAC se limitait à la vérification des comptes et des opérations comptables. Toutefois, son champ d'action s'est progressivement élargi pour couvrir l'ensemble des aspects de gestion de l'entreprise.

Désormais, en plus du contrôle comptable et financier, il évalue également :

- Les systèmes d'information et de gestion,
- Les processus d'exploitation informatisée,
- Les dispositifs de contrôle interne en place.

En parallèle, il accompagne les cadres dirigeants et le conseil d'administration en leur apportant des conseils sur les questions stratégiques et opérationnelles de l'entreprise.

Le CAC est soumis au secret professionnel et à une obligation de réserve, au même titre que les dirigeants de l'entreprise, et ce, même après la fin de son mandat.

6.3. Le rôle de conseiller

Le rôle du CAC s'étend également à celui de conseiller auprès de l'entreprise et de ses dirigeants. Il les oriente sur les meilleures pratiques en matière de comptabilité, considérée comme un outil essentiel de gestion et de transparence financière.

Il peut également signaler d'éventuelles irrégularités d'ordre juridique ou financier, garantissant ainsi un accompagnement précieux, notamment pour les dirigeants moins expérimentés.

En complément de ses obligations, le CAC bénéficie également de droits, définis par la loi 10-01 et le Code de commerce, lui permettant d'exercer pleinement sa mission, notamment

- Le droit d'être convoqué et de participer à toute assemblée d'actionnaires ou d'associés,
- Le droit d'investigation,
- Le droit de convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence,
- Le droit de recourir à un expert pour l'assister dans l'exécution de sa mission.

7. La nécessité du contrôle légal

Le contrôle légal d'une entreprise représente à la fois une contrainte et un soutien à sa gestion. Il s'agit également d'un contrôle formel d'intérêt public, garantissant la protection des créanciers et de l'ensemble des parties prenantes interagissant avec l'entreprise. Lorsqu'une entreprise fait appel à l'épargne publique, un contrôle indépendant devient indispensable pour assurer la fiabilité des comptes présentés.

En interne, la croissance en taille et en complexité des entreprises rend essentielle l'assurance de la sincérité des comptes au sein des différentes unités du groupe. Le commissaire aux comptes joue un rôle clé dans la vérification de la présentation fidèle des comptes consolidés, en particulier pour les groupes internationaux opérant dans de nombreux pays.³. À l'échelle internationale, l'ouverture du pays à l'économie de marché rend indispensable l'obtention d'une certification internationale, notamment dans le cadre des privatisations, des partenariats ou de l'accès aux crédits internationaux, une mission essentielle des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, l'absence de certification des comptes par un commissaire aux comptes peut entraîner une perte de confiance et de crédibilité de la part des banques, des partenaires, des actionnaires et même de l'administration fiscale, qui pourraient alors refuser de collaborer avec l'entreprise, en particulier lorsqu'il s'agit d'une SPA ou d'une SARL.

³ HUBERT T, « *Les déterminants de la qualité des missions de commissaire aux comptes* », Lille, 2003, P8.

8. Conditions de permanence de la mission

Le commissaire aux comptes dispose d'un pouvoir d'investigation illimité dans le temps, lui permettant d'effectuer, à tout moment de l'année, les vérifications et contrôles qu'il juge nécessaires ou pertinents pour l'accomplissement de sa mission. Ce principe présente un double avantage :

- Pour les dirigeants, il garantit une supervision continue par un expert, assurant ainsi un contrôle préventif et un rôle de conseil.
- Pour le commissaire aux comptes, il offre la possibilité d'organiser ses travaux de manière rationnelle et répartie dans le temps.

9. Responsabilité du commissaire aux compte

Quelles que soient les circonstances, le commissaire aux comptes demeure responsable de son travail vis-à-vis de l'entreprise ou de l'organisme concerné. Il engage sa responsabilité pour toute erreur commise dans l'exécution de sa mission, sauf en cas de force majeure. On distingue trois types de responsabilité :

9.1.Responsabilité civile

L'article 61 de la loi 10-01 du 26 juin 2010 stipule que :

« Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises dans l'exercice de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions de la présente loi. Il ne peut être exonéré de sa responsabilité, sauf s'il démontre qu'il a accompli les diligences normales requises et qu'il a informé le conseil d'administration des infractions constatées. Si celles-ci n'ont pas été corrigées de manière adéquate, il doit en informer l'assemblée générale lors de sa plus proche réunion. En cas d'infraction avérée, il doit également prouver qu'il a saisi le Procureur de la République près le Tribunal compétent. »

Cette responsabilité peut revêtir deux formes :

- **Responsabilité contractuelle** : engagée à l'égard des actionnaires et de la société.
- **Responsabilité délictuelle** : engagée à l'égard des tiers.

Elle peut résulter de plusieurs manquements, notamment :

- L'absence ou l'insuffisance de certains contrôles ;
- L'omission d'informations essentielles ou la production de rapports incomplets ;
- La non-révélation d'anomalies ou d'inexactitudes dans l'exécution de la mission ;
- L'incapacité à apporter la preuve de l'absence de faute ;
- L'existence d'un préjudice subi par l'entité ou un tiers.

9.2.Responsabilité pénale

L'article 62 de la loi 10-01 du 26 juin 2010, régissant les professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, prévoit que :

« La responsabilité pénale des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés est engagée en cas de manquement à une obligation légale. »

Elle repose sur des principes de sincérité, de probité et de respect des réglementations en vigueur. À titre d'exemple, l'article 830 du Code de commerce prévoit une responsabilité pénale du commissaire aux comptes en cas de violation du secret professionnel.

Les infractions relevant de cette responsabilité incluent :

- Le non-respect des règles d'incompatibilité ;
- L'omission de révélation de faits délictueux ;
- L'exercice illégal de la profession ou l'usage abusif du titre de commissaire aux comptes ;
- La communication d'informations mensongères ;
- La violation du secret professionnel.

Les sanctions pénales encourues peuvent être :

- Un avertissement ;
- Une réprimande devant la chambre de discipline ;
- Une suspension temporaire ;
- Un blâme avec inscription au dossier ;
- Une radiation de la liste des commissaires aux comptes.

9.3.Responsabilité disciplinaire

L'article 63 de la loi 10-01 du 26 juin 2010 précise que :

« La responsabilité disciplinaire des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés est engagée devant la commission de discipline du Conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise dans l'exercice de leurs fonctions. »

Cette responsabilité s'applique à tous les commissaires aux comptes, tant dans leur activité professionnelle que dans leur comportement privé.

Les sanctions disciplinaires sont graduées selon la gravité des fautes commises et peuvent inclure :

- Un avertissement ;
- Un blâme ;
- Une suspension temporaire (d'une durée maximale de six mois) ;
- Une radiation du tableau des commissaires aux comptes.

Les critères de gravité des infractions et les sanctions correspondantes sont définis par voie réglementaire.

Conclusion de la première partie : Le commissaire aux comptes

Au terme de cette première partie consacrée au commissaire aux comptes dans la législation algérienne, il ressort que cette institution occupe une place centrale dans le dispositif de gouvernance et de sécurisation de l'information financière. L'étude des généralités relatives à l'audit externe a permis de situer le commissariat aux comptes comme une forme spécifique d'audit légal, distincte de l'audit contractuel, dont la finalité principale réside dans la certification des comptes et la protection des intérêts des parties prenantes.

L'analyse du cadre conceptuel et institutionnel a mis en évidence l'évolution progressive de la fonction du commissaire aux comptes, depuis ses origines jusqu'à son encadrement actuel par la loi n°10-01 du 29 juin 2010. Ce cadre juridique organise la profession, précise les conditions d'accès et d'exercice, et définit les missions ainsi que les responsabilités qui en découlent. À cet égard, les modalités de nomination et de cessation des fonctions traduisent la volonté du législateur de garantir l'indépendance et la continuité de la mission.

Par ailleurs, l'examen des obligations et des prérogatives du commissaire aux comptes a permis de mettre en lumière l'équilibre entre les exigences de rigueur professionnelle et les moyens d'action nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Le commissaire aux comptes intervient à la fois comme informateur, contrôleur et, dans certaines limites, comme conseiller, contribuant ainsi à l'amélioration de la transparence et de la qualité de l'information financière. La nécessité du contrôle légal apparaît, dans ce contexte, comme une réponse aux exigences croissantes de fiabilité et de crédibilité des états financiers, dans un environnement économique marqué par l'incertitude et la complexité. La permanence de la mission, quant à elle, constitue un facteur essentiel de suivi continu et d'appréciation globale de la situation de l'entreprise.

L'étude des différentes formes de responsabilité du commissaire aux comptes — civile, pénale et disciplinaire — souligne l'importance des enjeux liés à l'exercice de cette profession. Elle met en évidence le niveau élevé d'exigence attaché à cette fonction, qui repose sur des principes fondamentaux tels que l'indépendance, la compétence, l'intégrité et le respect des normes professionnelles.

Ainsi, cette première partie a permis d'établir les fondements théoriques, juridiques et institutionnels du commissariat aux comptes en Algérie. Elle constitue un socle indispensable pour appréhender, dans la suite du cours, les aspects pratiques et opérationnels de la mission du commissaire aux comptes, notamment en matière de démarche d'audit, de techniques de contrôle et de formulation de l'opinion.

PARTIE 2 : Les missions du Commissaire Aux Comptes

Dans le cadre de l'audit légal des comptes, la mission du commissaire aux comptes (CAC) s'inscrit avant tout dans une logique de garantie de la régularité, de la sincérité et de la fiabilité de l'information financière. En tant que professionnel indépendant, investi d'une mission d'intérêt général et encadré par la loi, le commissaire aux comptes a pour vocation de protéger les intérêts des différentes parties prenantes de l'entreprise, notamment les actionnaires, les créanciers, les partenaires économiques et, plus largement, l'environnement économique. Son intervention vise à s'assurer que les comptes traduisent fidèlement la situation financière, le patrimoine et les performances de l'entité auditée.

Concrètement, sa mission repose sur une démarche d'analyse et de vérification des informations comptables et financières produites par l'entreprise, dans le respect des normes comptables et des normes d'audit applicables. À ce titre, il examine la cohérence des opérations enregistrées, vérifie l'existence et la validité des pièces justificatives, et apprécie la pertinence des méthodes d'évaluation retenues pour les actifs et les passifs. Cette démarche rigoureuse lui permet, au terme de ses travaux, d'exprimer une opinion formalisée à travers un rapport de certification portant sur les états financiers.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes joue un rôle essentiel dans la détection des anomalies, irrégularités ou fraudes susceptibles d'altérer la fiabilité de l'information financière. Il est tenu de signaler toute situation de nature à induire en erreur les utilisateurs des comptes. Toutefois, afin de préserver son indépendance et son objectivité, il lui est strictement interdit d'exercer des fonctions de conseil dans le cadre de sa mission de certification.

Dans un contexte marqué par l'évolution des pratiques professionnelles et des exigences réglementaires, le rôle du commissaire aux comptes demeure fondamental. Il constitue un acteur clé de la transparence financière et de la crédibilité des marchés, contribuant ainsi à la stabilité du système économique et à la prévention des dérives.

2. Généralités sur les missions du commissaire aux comptes

La mission du commissaire aux comptes dans le cadre du contrôle légal des comptes se structure autour de deux volets complémentaires. D'une part, une mission générale, permanente, qui s'exerce tout au long de la durée du mandat. D'autre part, des missions connexes ou ponctuelles, déclenchées en fonction de situations particulières prévues par la loi ou résultant d'événements spécifiques affectant l'entreprise.

La mission générale consiste principalement à certifier que les états financiers sont établis conformément aux règles comptables en vigueur et qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. Elle vise à assurer la transparence financière et à renforcer la confiance des parties prenantes dans la gestion de l'entité.

Les missions connexes, quant à elles, interviennent dans des circonstances particulières telles que les opérations sur le capital, les restructurations, les anomalies significatives ou les risques affectant la continuité d'exploitation. Elles permettent d'apporter un éclairage spécifique sur certaines décisions de gestion et de prévenir les irrégularités susceptibles de compromettre la pérennité de l'entreprise.

3. La mission générale

La mission générale du commissaire aux comptes constitue le noyau de son intervention. Elle s'exerce de manière continue pendant toute la durée de son mandat, fixée à trois (03) exercices, renouvelable une seule fois, soit une durée maximale de six (06) exercices consécutifs. Cette permanence permet au commissaire aux comptes d'acquérir une connaissance approfondie de l'entreprise et de suivre l'évolution de sa situation financière.

2.1. Certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle

Conformément à l'article 23, alinéa 1 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010, le commissaire aux comptes a pour mission de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats de l'exercice, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.

La régularité renvoie au respect des règles et principes comptables en vigueur, tandis que la sincérité implique l'application de ces règles de bonne foi, en tenant compte de la réalité économique des opérations. En revanche, la notion d'image fidèle, inspirée du concept anglo-saxon « true and fair view », demeure plus complexe à appréhender.

Elle suppose que les états financiers reflètent de manière fidèle la réalité économique de l'entreprise, même en présence de règles comptables insuffisantes ou inadaptées.

Dans le contexte algérien, l'absence de définition précise de cette notion et la rigidité du cadre juridique rendent son application délicate. Cela souligne la nécessité d'une clarification doctrinale et réglementaire afin d'harmoniser les pratiques professionnelles.

2.2. Vérification des informations du rapport de gestion

Le commissaire aux comptes doit également vérifier la sincérité et la concordance des informations contenues dans le rapport de gestion avec les comptes annuels, conformément à l'article 23, alinéa 2 de la loi n°10-01. Cette mission repose essentiellement sur les travaux réalisés dans le cadre de la certification des comptes.

Toutefois, cette vérification ne doit pas conduire le commissaire aux comptes à porter une appréciation sur les choix de gestion des dirigeants, son rôle se limitant à la cohérence des informations présentées.

4. Les missions particulières du commissaire aux comptes : une extension fonctionnelle au cœur de la gouvernance et de la régulation économique

L'analyse des missions du commissaire aux comptes dans le cadre du droit algérien révèle que la fonction d'audit légal ne se limite pas à la certification des états financiers. Elle s'inscrit, de manière plus large, dans un dispositif institutionnel visant à garantir la transparence, la régularité et la sécurité des opérations économiques. À cet égard, les missions particulières du commissaire aux comptes apparaissent comme le prolongement naturel de sa mission générale, traduisant une évolution substantielle de son rôle vers une fonction de régulation et de prévention des risques.

Ces missions spécifiques, dont le contenu est précisé notamment par l'Arrêté du 24 juin 2013, trouvent leur fondement dans la combinaison des dispositions de la Loi n°10-01 du 29 juin 2010 et du Code de commerce algérien. Elles se caractérisent par leur caractère circonstanciel et leur déclenchement à l'occasion d'opérations juridiques ou financières spécifiques, conférant au commissaire aux comptes une position singulière, à l'interface du droit, de la finance et de la gouvernance.

D'un point de vue conceptuel, ces missions traduisent un élargissement progressif du périmètre d'intervention du commissaire aux comptes, qui dépasse la simple validation technique des comptes pour s'inscrire dans une logique de sécurisation globale des processus décisionnels. Comme le souligne Bernard Colasse, la comptabilité et l'audit ne constituent pas seulement des outils de mesure, mais également des instruments de régulation sociale, destinés à encadrer les relations entre les différents acteurs économiques. Dans cette perspective, le commissaire aux comptes apparaît comme un « tiers de confiance », chargé de réduire les asymétries d'information et de limiter les risques d'opportunisme managérial, conformément aux enseignements de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976).

Parmi les missions particulières les plus significatives figure l'examen des conventions réglementées. Cette mission, prévue par l'article 23 de la loi n°10-01 précitée et encadrée par les articles 627 à 629 du Code de commerce, vise à prévenir les conflits d'intérêts susceptibles de naître des relations entre la société et ses dirigeants ou parties liées. Le commissaire aux comptes ne se contente pas d'énumérer les conventions conclues ; il procède à une appréciation qualitative des conditions dans lesquelles celles-ci ont été établies. Cette dimension évaluative confère à sa mission une portée substantielle, dans la mesure où elle implique une analyse des équilibres économiques et des risques potentiels pour la société. Toutefois, cette extension du champ d'intervention soulève une question doctrinale majeure : celle de la frontière entre contrôle et immixtion dans la gestion. Le commissaire aux comptes doit ainsi concilier une exigence d'appréciation critique avec le respect du principe de non-ingérence dans la gestion, principe fondamental de l'audit légal. Dans le même ordre d'idées, l'intervention du commissaire aux comptes dans les opérations affectant le capital social illustre son rôle de garant de l'intégrité financière de l'entreprise. Qu'il s'agisse d'augmentations ou de réductions de capital, d'apports en nature ou de suppressions du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes est appelé à se prononcer sur des opérations susceptibles d'avoir un impact significatif sur les droits des associés et la structure financière de la société. Cette mission participe d'une logique de protection des investisseurs et de maintien de l'équilibre entre les différentes parties prenantes, rejoignant ainsi les préoccupations de la gouvernance d'entreprise moderne.

L'intervention du commissaire aux comptes dans les opérations de restructuration (fusion, scission, apport partiel d'actifs) renforce encore cette dimension stratégique. Dans ces situations, caractérisées par une complexité juridique et financière accrue, le commissaire aux comptes contribue à la validation des paramètres essentiels de l'opération, notamment la parité d'échange. Cette mission, en garantissant l'équité des opérations, participe à la sécurisation des restructurations et à la préservation de la confiance des investisseurs.

Par ailleurs, la mission relative à la distribution d'acomptes sur dividendes met en évidence la fonction de contrôle du commissaire aux comptes en matière de protection du capital. En certifiant la sincérité de la situation intermédiaire servant de base à la distribution, il veille à ce que celle-ci ne repose pas sur des résultats fictifs ou insuffisamment réalisés. Cette mission illustre la dimension prudentielle de l'audit légal, qui vise à éviter des décisions susceptibles de fragiliser la situation financière de l'entreprise.

L'avis du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne constitue également une composante essentielle de ses missions particulières. Cette intervention, prévue par l'article 23 de la loi n°10-01, s'inscrit dans une approche systémique de l'audit, qui ne se limite pas à l'examen des comptes mais intègre l'évaluation des processus organisationnels. À cet égard, les référentiels internationaux, notamment ceux de l'International Federation of Accountants, soulignent le rôle central du contrôle interne dans la fiabilité de l'information financière. L'analyse du commissaire aux comptes contribue ainsi à l'amélioration continue des dispositifs de gouvernance et de gestion des risques.

La mission d'alerte relative à la continuité d'exploitation confère au commissaire aux comptes une dimension prospective. En signalant les insuffisances susceptibles de compromettre la pérennité de l'entreprise, il intervient en amont des difficultés, dans une logique de prévention plutôt que de sanction. Cette mission, bien que limitée par la formulation « dont il a pu avoir connaissance », suppose une vigilance accrue et une capacité d'anticipation fondée sur une analyse globale de la situation économique, financière et organisationnelle de l'entité. Elle s'inscrit pleinement dans les préoccupations contemporaines de gestion des risques et de résilience des entreprises.

Les missions particulières du commissaire aux comptes témoignent d'une transformation profonde de la fonction d'audit légal. Celle-ci ne se limite plus à une mission technique de certification, mais s'inscrit désormais dans une logique globale de gouvernance, de régulation et de sécurisation des relations économiques. Cette évolution rapproche le commissaire aux comptes des standards internationaux de l'audit, tout en posant des défis importants en termes de clarification du périmètre de ses interventions, de renforcement de son indépendance et d'adaptation des normes professionnelles aux spécificités du contexte algérien.

5. Les missions connexes ou ponctuelles du commissaire aux comptes

Au-delà de sa mission principale de certification des états financiers, le commissaire aux comptes est investi, en droit algérien, d'un ensemble de missions connexes ou ponctuelles qui traduisent l'élargissement de son champ d'intervention au sein de la gouvernance des entreprises. Ces missions spécifiques, qui s'inscrivent dans le prolongement de l'article 23 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010, confèrent au commissaire aux comptes un rôle déterminant dans la préservation de la légalité, de la transparence et de la sécurité des opérations économiques.

Ces interventions, par nature circonstanciées, sont déclenchées à l'occasion d'événements particuliers affectant la vie sociale de l'entreprise. Elles reposent sur un principe fondamental : celui de la **non-immixtion dans la gestion**, qui constitue une limite structurante de la fonction du commissaire aux comptes. En effet, celui-ci doit exercer ses diligences sans interférer dans les choix de gestion, tout en assurant un contrôle rigoureux de la conformité des opérations aux dispositions légales et réglementaires.

Dans cette perspective, les missions connexes peuvent être analysées selon plusieurs axes complémentaires.

4.1. La mission de signalement : irrégularités, inexactitudes et faits délictueux

Le commissaire aux comptes est tenu de porter à la connaissance des organes compétents toute irrégularité ou inexactitude relevée dans l'exercice de ses fonctions. L'irrégularité s'entend comme toute violation des règles légales, réglementaires ou statutaires, qu'elle résulte d'un acte volontaire ou d'une simple négligence. L'inexactitude, quant à elle, correspond à une information comptable ou financière non conforme à la réalité économique.

Lorsque ces anomalies résultent d'une intention frauduleuse — manipulation des comptes, détournement d'actifs, enregistrements fictifs — elles prennent la qualification de faits délictueux. Dans ce cas, le commissaire aux comptes est soumis à une obligation de révélation au procureur de la République, ce qui confère à sa mission une dimension d'ordre public. Cette prérogative renforce son rôle dans la lutte contre la fraude et la protection de l'intégrité du système économique.

4.2. L'intervention dans la gouvernance : convocation des assemblées

Le commissaire aux comptes peut être amené à intervenir directement dans le fonctionnement institutionnel de la société, notamment en cas de défaillance des organes de direction. Ainsi, lorsque le conseil d'administration ne remplit pas ses obligations, en particulier en matière de convocation de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes peut se substituer à lui afin de garantir le respect des droits des actionnaires et la continuité de la vie sociale. Cette intervention exceptionnelle illustre la fonction de régulation exercée par le commissaire aux comptes, qui dépasse le cadre strict du contrôle comptable pour s'inscrire dans la dynamique de gouvernance de l'entreprise.

4.3. Le contrôle des opérations sur le capital social

Le commissaire aux comptes joue un rôle central dans les opérations affectant le capital social, en raison de leurs incidences sur l'équilibre financier et les droits des associés.

a. Augmentation du capital

Dans ce cadre, il est chargé :

- D'examiner les motifs de l'opération et les conditions d'émission des titres ;
- D'apprécier la pertinence des méthodes de détermination du prix d'émission ;
- De vérifier la sincérité des informations financières fournies ;
- D'émettre un avis sur la suppression éventuelle du droit préférentiel de souscription.

b. Réduction du capital

Il doit :

- Analyser les causes et les modalités de la réduction ;
- Vérifier la réalité des pertes, le cas échéant ;
- S'assurer du respect du principe d'égalité entre les associés ;
- Signaler toute irrégularité constatée.

Ces interventions visent à garantir la régularité juridique et l'équité financière des opérations.

4.4. La transformation des sociétés

Dans le cadre des opérations de transformation, le commissaire aux comptes est appelé à examiner la régularité du projet, à vérifier la conformité aux règles légales et à s'assurer du respect des droits des associés. Il doit également attester que l'actif net est au moins égal au capital social requis pour la nouvelle forme juridique.

Cette mission revêt une importance particulière dans la mesure où elle conditionne la validité de l'opération et la continuité juridique de l'entreprise.

4.5. La mission relative à la continuité d'exploitation : une fonction d'alerte et d'anticipation

La mission de prévention des difficultés constitue l'une des dimensions les plus sensibles de l'intervention du commissaire aux comptes. Elle repose sur l'appréciation du principe de continuité d'exploitation, selon lequel les comptes doivent être établis dans l'hypothèse de la poursuite normale de l'activité.

Lorsque des indices laissent apparaître un risque de cessation d'activité, le commissaire aux comptes est tenu de déclencher une procédure d'alerte. Cette démarche repose sur l'identification d'indicateurs financiers (capitaux propres négatifs, insuffisance de trésorerie), opérationnels (perte de marchés, départ de personnel clé) ou juridiques (litiges importants).

Cette mission illustre la dimension prospective de l'audit légal, en ce qu'elle vise à anticiper les difficultés et à alerter les organes compétents avant que la situation ne devienne irréversible.

4.6. L'évaluation des risques : une démarche probabiliste

Dans l'exercice de cette mission, le commissaire aux comptes est confronté à une problématique d'évaluation des risques fondée sur l'incertitude. Il doit apprécier, à partir des éléments probants recueillis, l'existence d'une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation.

Cette démarche implique un jugement professionnel complexe, reposant sur l'analyse des informations disponibles et sur la capacité à anticiper les évolutions futures de l'entreprise.

4.7. Le double risque et la double contrainte : une analyse décisionnelle

L'exercice de la mission du commissaire aux comptes, notamment en matière de continuité d'exploitation, s'inscrit dans un cadre marqué par un **double risque** :

- un risque de première espèce : considérer à tort une entreprise saine comme défaillante ;
- un risque de seconde espèce : ne pas détecter une situation de défaillance réelle.

À ce double risque s'ajoute une **double contrainte** :

- alerter peut aggraver les difficultés de l'entreprise en fragilisant la confiance ;
- ne pas alerter peut engager la responsabilité du commissaire aux comptes en cas de défaillance ultérieure.

Cette situation place le commissaire aux comptes dans une position délicate, où il doit arbitrer entre des intérêts divergents, dans un environnement marqué par l'incertitude et les pressions externes. Elle souligne la dimension éthique et la responsabilité sociale de la profession.

5. Le traitement préventif des défaillances

Le rôle du commissaire aux comptes dans le traitement préventif des défaillances s'inscrit dans une logique de protection des tiers et de sécurisation de l'information financière. En certifiant la régularité et la fiabilité des comptes, il contribue à garantir que les parties prenantes disposent d'une information pertinente, accessible et diffusée en temps utile. Toutefois, dans le contexte algérien, l'efficacité de cette fonction informative se heurte à certaines contraintes pratiques liées aux délais de publication des états financiers.

En effet, la réglementation prévoit que les assemblées générales ordinaires doivent se tenir dans un délai de six mois suivant la clôture de l'exercice. En pratique, ces assemblées interviennent fréquemment à la date limite, soit le 30 juin pour un exercice clos au 31 décembre. À cela s'ajoute un délai supplémentaire d'un mois pour le dépôt légal des comptes auprès du Centre national du registre du commerce. Ainsi, l'information financière devient accessible au public avec un décalage pouvant atteindre sept mois.

Cette situation est aggravée par les retards fréquents, voire l'absence de dépôt des comptes dans certaines entreprises, notamment les PME, où les dirigeants préfèrent parfois s'exposer à des sanctions financières plutôt que de divulguer une situation défavorable. Or, la défaillance d'une entreprise constitue un processus souvent rapide, qui ne peut être maîtrisé que par une détection précoce et une intervention rapide. Dans ce contexte, la mission du commissaire aux comptes prend une dimension préventive essentielle.

Le dispositif légal, notamment l'article 715 bis 11 du Code de commerce, confère au commissaire aux comptes un pouvoir d'investigation et d'alerte. Il peut ainsi demander des explications aux dirigeants sur tout fait susceptible de compromettre la continuité d'exploitation. Cette prérogative marque le passage d'une fonction purement rétrospective, centrée sur l'analyse des comptes, à une fonction prospective orientée vers l'anticipation des risques.

Lorsque les réponses obtenues sont insuffisantes ou insatisfaisantes, le commissaire aux comptes engage un processus gradué visant à mobiliser successivement les organes de gouvernance, puis, le cas échéant, les autorités judiciaires. Ce mécanisme constitue ce que l'on désigne communément par la **procédure d'alerte**, dont l'objectif est de prévenir les situations de cessation de paiement et de favoriser la mise en œuvre de mesures correctives adaptées.

5.1. La procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes

La procédure d'alerte se caractérise par une approche progressive et structurée, articulée autour de quatre phases principales.

Phase 1 : Information des dirigeants

Lorsqu'il identifie des indices susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes engage un dialogue avec les dirigeants afin de confirmer ses observations et de recueillir des éléments complémentaires. Cette étape repose sur une démarche contradictoire visant à apprécier la réalité et la gravité des difficultés.

Si les risques sont avérés, il adresse une demande écrite au président du conseil d'administration, l'invitant à fournir, dans un délai déterminé, des explications précises ainsi que les mesures envisagées pour redresser la situation. Lorsque les réponses apportées apparaissent satisfaisantes et crédibles, la procédure peut être interrompue à ce stade. Dans le cas contraire, elle se poursuit.

Phase 2 : Saisine du conseil d'administration

En l'absence de réponse adéquate, le commissaire aux comptes demande la convocation du conseil d'administration afin que celui-ci délibère sur les difficultés constatées. Cette étape vise à impliquer l'organe collégial dans la prise de décision et à renforcer la gouvernance interne. Parallèlement, le commissaire aux comptes informe l'autorité judiciaire du déclenchement de la procédure.

Si les décisions adoptées par le conseil apparaissent de nature à rétablir la situation, la procédure prend fin. À défaut, elle se poursuit vers la phase suivante.

Phase 3 : Information des actionnaires

Le commissaire aux comptes établit un rapport spécial d'alerte, destiné à informer les actionnaires de la situation de l'entreprise. Ce rapport est transmis au président du conseil d'administration, qui doit convoquer une assemblée générale dans un délai déterminé. En cas de carence des dirigeants, le commissaire aux comptes peut se substituer à eux pour convoquer l'assemblée.

Cette phase marque un changement important dans la procédure, dans la mesure où l'information, jusqu'alors confidentielle, est portée à la connaissance des associés, ce qui peut avoir des conséquences sur la perception externe de l'entreprise.

Phase 4 : Information du procureur de la République

Si, malgré les mesures prises, la continuité d'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes informe le procureur de la République des faits constatés et des démarches entreprises. Cette intervention confère à la procédure une dimension judiciaire et traduit la gravité de la situation.

La procédure prend alors fin du point de vue du commissaire aux comptes, sans exclure la possibilité de son renouvellement en cas de survenance de nouveaux éléments.

5.2. Analyse critique : le double risque et la double contrainte

L'exercice de la mission d'alerte place le commissaire aux comptes dans une situation particulièrement délicate, marquée par un **double risque décisionnel** :

- un risque de surévaluation des difficultés (alerte injustifiée) ;
- un risque de sous-évaluation (absence d'alerte face à une situation critique).

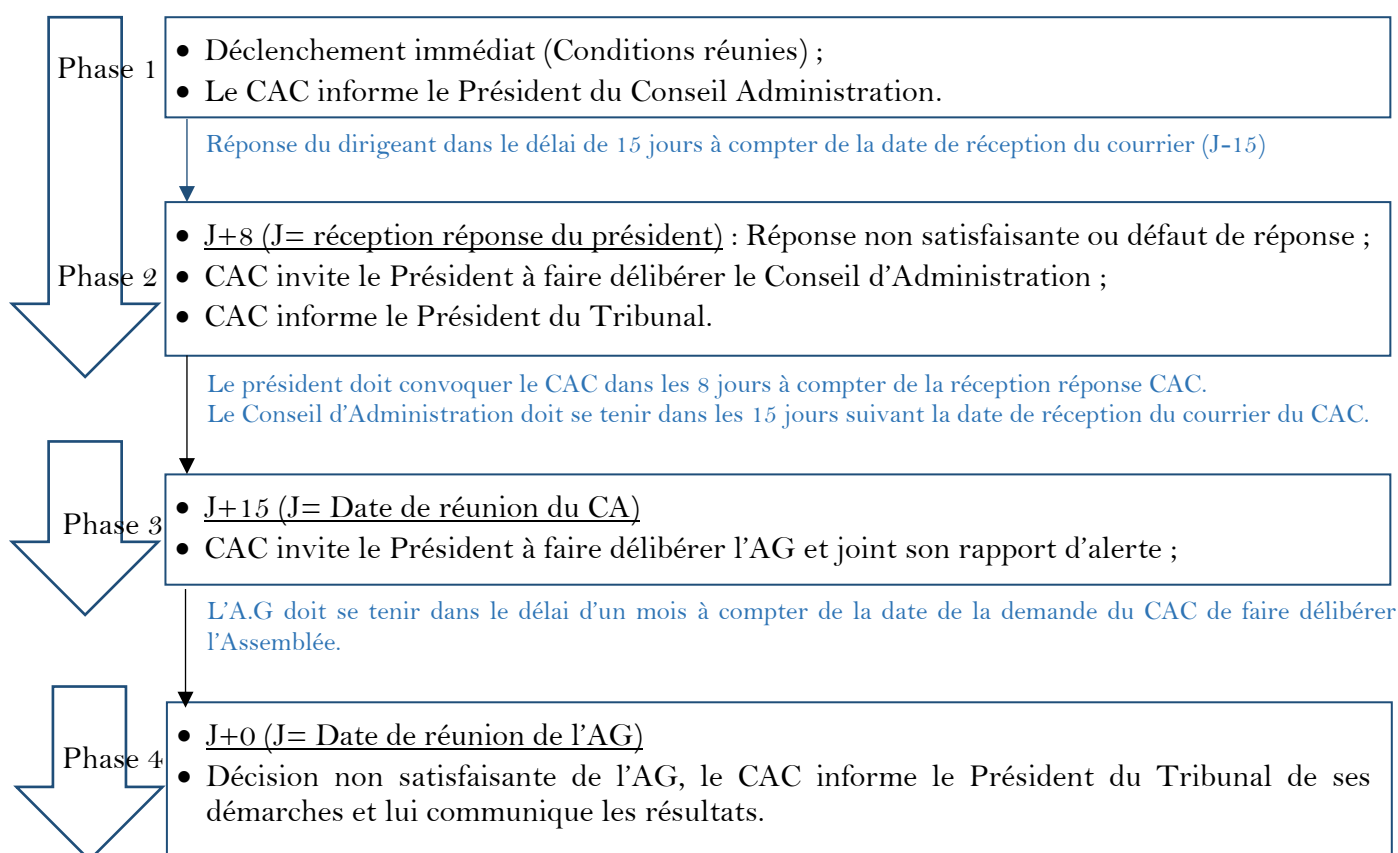
À ce double risque s'ajoute une **double contrainte**. D'une part, le déclenchement de l'alerte peut aggraver la situation de l'entreprise en affectant la confiance des partenaires. D'autre part, l'absence d'alerte peut engager la responsabilité du commissaire aux comptes si la défaillance survient ultérieurement.

Cette tension illustre la complexité du jugement professionnel en matière d'audit et met en évidence la dimension éthique de la fonction. Le commissaire aux comptes doit arbitrer entre des intérêts parfois contradictoires, dans un contexte d'incertitude et de pression, ce qui confère à sa mission une portée stratégique et sociétale.

5.3. Synthèse

Le traitement préventif des défaillances constitue ainsi un prolongement naturel de la mission de certification, traduisant l'évolution du commissariat aux comptes vers une fonction de **surveillance active et de régulation économique**. Par son rôle d'alerte, le commissaire aux comptes participe à la détection précoce des difficultés, à la protection des parties prenantes et à la stabilité du tissu économique.

Figure n° 03 : Schéma récapitulatif de la procédure d'alerte.



Source : [www.esca.ma/blog/ la](http://www.esca.ma/blog/la-prevention-interne-des-difficultes-de-l-entreprise) prévention interne des difficultés de l'entreprise.

6. La révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes

La mission de révélation des faits délictueux constitue l'une des prérogatives les plus sensibles et les plus significatives du commissaire aux comptes. Elle confère à ce dernier un rôle dépassant le cadre strict du contrôle financier, en l'inscrivant dans une logique de protection de l'ordre public économique et de lutte contre les infractions susceptibles d'affecter la transparence et la sincérité de l'information financière.

6.1. Cadre juridique de l'obligation de révélation

6.1.1. Obligation de révélation des faits délictueux

L'obligation de révélation des faits délictueux trouve son fondement dans les dispositions des articles 715 bis 13 et 715 bis 14 du Code de commerce. Ces dispositions imposent au commissaire aux comptes, d'une part, de signaler aux actionnaires les irrégularités et inexactitudes relevées dans l'exercice de sa mission, et, d'autre part, de révéler au procureur de la République tout fait susceptible de recevoir une qualification pénale dont il a eu connaissance.

Cette obligation s'inscrit dans une logique de transparence et de responsabilité, dans la mesure où le commissaire aux comptes agit non seulement dans l'intérêt de la société, mais également dans celui des tiers et de l'économie en général.

Par ailleurs, la responsabilité du commissaire aux comptes peut être engagée en cas de faute ou de négligence dans l'exercice de ses fonctions. Toutefois, il n'est pas tenu responsable des infractions commises par les dirigeants, sauf s'il en a eu connaissance et qu'il s'est abstenu de les révéler conformément aux exigences légales.

6.1.2. Sanctions en cas de non-révélation

Le non-respect de cette obligation est sévèrement sanctionné par l'article 830 du Code de commerce, qui prévoit des peines d'emprisonnement et des sanctions pécuniaires à l'encontre du commissaire aux comptes ayant sciemment dissimulé des faits délictueux ou diffusé des informations inexacts.

Ces sanctions traduisent l'importance accordée par le législateur à la fonction de contrôle et au rôle du commissaire aux comptes dans la prévention des dérives économiques et financières.

6.2. Définition et portée des faits délictueux

Les faits délictueux s'entendent comme l'ensemble des actes susceptibles de recevoir une qualification pénale, indépendamment de leur nature (crime, délit ou contravention) ou de l'identité de leurs auteurs. Ils se distinguent des simples suspicions ou hypothèses en ce qu'ils reposent sur des éléments objectivement constatés.

Cette définition large confère au commissaire aux comptes un champ d'intervention étendu, tout en exigeant de sa part une grande rigueur dans l'appréciation des faits.

6.3. Principes généraux encadrant la révélation

L'exercice de cette mission obéit à plusieurs principes fondamentaux qui encadrent l'intervention du commissaire aux comptes.

6.3.1. Absence de qualification juridique par le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes n'a pas compétence pour qualifier juridiquement les faits constatés. Cette prérogative appartient exclusivement aux autorités judiciaires, en particulier au procureur de la République. Son rôle se limite à la transmission des faits objectivement constatés.

6.3.2. Indépendance de l'opportunité des poursuites

L'appréciation de l'opportunité des poursuites relève exclusivement du ministère public. Le commissaire aux comptes ne peut ni apprécier ni influencer la décision d'engager ou non des poursuites.

6.3.3. Neutralité face à la prescription et à l'amnistie

Les questions relatives à la prescription ou à l'amnistie ne doivent pas être prises en compte par le commissaire aux comptes dans sa décision de révélation. Ces éléments relèvent de la seule compétence des autorités judiciaires.

6.3.4. Territorialité de l'infraction

Le principe de territorialité limite en principe l'application de la loi pénale aux infractions commises sur le territoire national. Toutefois, certaines situations peuvent justifier l'intervention des juridictions algériennes pour des faits commis à l'étranger, notamment lorsque ceux-ci impliquent des dirigeants de la société contrôlée ou ont un impact sur ses comptes.

6.4. Conditions de mise en œuvre de la révélation

Le commissaire aux comptes n'est pas tenu de mettre en œuvre des diligences spécifiques visant à rechercher des infractions pénales. Son obligation de révélation s'inscrit dans le cadre des travaux réalisés au titre de sa mission d'audit.

Toutefois, il peut être amené à examiner certaines informations ou dénonciations reçues, en appréciant leur pertinence au regard de sa mission. Dans ce cadre, les diligences mises en œuvre peuvent être renforcées, notamment en application des normes professionnelles, telles que la norme ISA 240 relative à la prise en compte du risque de fraude dans l'audit des comptes.

L'objectif de l'audit étant d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'absence d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes est conduit à analyser les irrégularités détectées afin de déterminer si elles sont susceptibles de recevoir une qualification pénale.

6.5. Typologie des faits susceptibles d'être révélés

Dans le cadre de ses travaux, le commissaire aux comptes peut être amené à constater divers faits pouvant relever du champ pénal, notamment :

- les détournements d'actifs ;
- la présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle ;
- les abus de biens sociaux ou abus de confiance ;
- l'existence de comptes débiteurs au nom des dirigeants ;
- l'émission de fausses factures ;
- l'absence d'établissement des comptes annuels ;
- le non-respect des obligations relatives aux assemblées générales ;
- l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes lorsque celle-ci est obligatoire ;
- les entraves à l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes ;
- la diffusion d'informations financières trompeuses ou inexactes ;
- les pratiques de manipulation de marché dans les sociétés cotées.

En outre, lors de missions spécifiques (telles que les opérations sur le capital), l'apparition d'anomalies ou d'irrégularités peut conduire le commissaire aux comptes à s'interroger sur leur nature pénale et, le cas échéant, à procéder à leur révélation.

7. Conclusion analytique

La révélation des faits délictueux illustre pleinement la dimension institutionnelle du commissariat aux comptes. Elle consacre le rôle du commissaire aux comptes en tant qu'acteur de la régulation économique, chargé de concilier des exigences parfois contradictoires : respect du secret professionnel, indépendance, devoir d'alerte et responsabilité juridique.

Cette mission, par sa portée et ses implications, place le commissaire aux comptes au cœur du dispositif de prévention des fraudes et de protection de l'ordre public économique, confirmant ainsi l'évolution de la fonction d'audit vers un rôle élargi, à la fois technique, juridique et sociétal.

Conclusion de la deuxième partie du cours

L'analyse des missions du commissaire aux comptes, telles qu'organisées par la législation algérienne, met en évidence une transformation profonde de la fonction d'audit légal, désormais inscrite dans une logique globale de gouvernance, de régulation et de sécurisation des relations économiques. Loin de se limiter à une vérification technique des états financiers, la mission du commissaire aux comptes s'affirme comme un mécanisme institutionnel visant à garantir la transparence de l'information financière et à protéger les intérêts des différentes parties prenantes.

La mission générale de certification constitue le socle fondamental de cette fonction. En attestant de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes, le commissaire aux comptes contribue à la crédibilité de l'information financière, condition essentielle au bon fonctionnement des marchés et à la confiance des investisseurs. Cette mission implique une démarche méthodologique rigoureuse, fondée sur l'analyse d'un ensemble complexe et diversifié d'informations, mobilisant des techniques d'audit permettant d'aboutir à une opinion motivée exprimée dans le rapport général.

Toutefois, la portée de l'intervention du commissaire aux comptes dépasse largement ce cadre traditionnel. Les missions particulières ou connexes qui lui sont confiées traduisent une extension significative de ses prérogatives, orientées vers la prévention des risques et la protection de l'intérêt social. À cet égard, l'obligation de signalement des irrégularités et des inexactitudes, ainsi que la révélation des faits délictueux au procureur de la République, confèrent à sa mission une dimension d'ordre public, faisant de lui un acteur essentiel de la lutte contre la fraude et les dérives de gestion.

Dans le même esprit, la mise en œuvre de la procédure d'alerte en cas de menaces pesant sur la continuité d'exploitation illustre la dimension prospective de la fonction. Le commissaire aux comptes ne se contente plus d'apprécier la situation passée de l'entreprise ; il est également appelé à anticiper les difficultés susceptibles de compromettre sa pérennité. Cette évolution consacre son rôle en tant que mécanisme de veille et d'anticipation, au service de la stabilité économique et de la prévention des défaillances.

Cependant, l'exercice de ces missions s'inscrit dans un cadre marqué par des tensions inhérentes à la fonction. D'une part, le commissaire aux comptes doit respecter le principe fondamental de non-immixtion dans la gestion, garant de son indépendance et de sa neutralité. D'autre part, il est tenu d'intervenir activement en cas d'irrégularités ou de risques significatifs, ce qui peut le conduire à adopter des positions susceptibles d'affecter ses relations avec les dirigeants de l'entité contrôlée. Cette dualité place le commissaire aux comptes dans une situation d'équilibre délicat, nécessitant un haut degré de discernement, de prudence et de responsabilité professionnelle.

En outre, la mission du commissaire aux comptes s'inscrit dans une dynamique de responsabilité élargie. Celle-ci se décline sous ses formes civile, pénale et disciplinaire, traduisant l'importance des enjeux attachés à la fiabilité de l'information financière. Dans ce contexte, le respect des principes déontologiques, notamment l'indépendance, la compétence, l'intégrité et l'objectivité, constitue une exigence essentielle pour garantir la qualité et la crédibilité de ses interventions.

Ainsi, à travers l'ensemble de ses attributions, le commissaire aux comptes apparaît comme une figure centrale de la gouvernance des entreprises, assurant une fonction de régulation à la croisée des dimensions comptable, juridique et économique. Il peut être appréhendé comme un « tiers de confiance », chargé de réduire les asymétries d'information et de sécuriser les décisions économiques, tout en contribuant à la moralisation de la vie des affaires.

Les missions du commissaire aux comptes, par leur diversité et leur portée, revêtent un caractère éminemment d'intérêt général. Elles participent à la consolidation de la transparence financière, à la protection des parties prenantes et à la stabilité du système économique. Cette évolution, qui rapproche le modèle algérien des standards internationaux de l'audit, appelle toutefois un renforcement continu du cadre normatif et institutionnel, afin d'adapter la profession aux mutations de l'environnement économique et aux exigences croissantes en matière de gouvernance et de reddition des comptes.

PARTIE 03 : LE DEROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT EXTERNE

1. Le déroulement d'une mission d'audit externe

La mission d'audit externe, notamment dans le cadre de l'audit légal exercé par le commissaire aux comptes, repose sur une démarche intellectuelle structurée et progressive. Cette démarche vise à obtenir une assurance raisonnable quant à l'absence d'anomalies significatives dans les états financiers, condition préalable à l'expression d'une opinion. Elle s'inscrit dans un cadre méthodologique harmonisé à l'échelle internationale, fondé sur les normes d'audit, en particulier celles issues de l'International Federation of Accountants à travers les International Standards on Auditing (ISA), transposées au niveau national sous forme de Normes d'Audit Algériennes (NAA).

2. La démarche du commissaire aux comptes : une approche fondée sur les risques

2.1. Une structuration par phases conforme aux normes professionnelles

La mission d'audit s'organise classiquement en quatre phases principales :

1. La phase préliminaire (planification et prise de connaissance) ;
2. L'évaluation du contrôle interne ;
3. La réalisation des contrôles substantifs sur les comptes ;
4. La finalisation et la formulation de l'opinion.

Cette structuration est directement inspirée des exigences des normes internationales, notamment la NAA/ISA 300 – Planification de l'audit des états financiers, qui impose à l'auditeur de planifier ses travaux de manière à assurer l'efficacité et la pertinence de la mission.

2.2. La phase préliminaire : planification et prise de connaissance

La phase préliminaire constitue le socle de la mission d'audit. Elle correspond à la phase de planification, telle que définie par la NAA/ISA 300, et vise à adapter l'audit aux caractéristiques spécifiques de l'entité.

Elle implique l'acquisition d'une connaissance approfondie de l'entreprise et de son environnement, conformément aux exigences de la NAA/ISA 315 – Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.

2.3. L'acceptation de la mission : conformité à la NAA/ISA 210

L'acceptation de la mission s'inscrit dans le cadre de la NAA/ISA 210 – Accord sur les termes de la mission d'audit. Elle suppose que le commissaire aux comptes vérifie un certain nombre de conditions préalables, notamment :

- Le respect de son indépendance (en lien avec les règles d'éthique de l'IFAC) ;
- L'absence de situations d'incompatibilité ;
- La disponibilité des compétences et des ressources nécessaires ;
- L'évaluation des risques liés à l'entité ;
- La prise de contact avec le prédécesseur, le cas échéant.

Cette étape se conclut par la formalisation d'une **lettre de mission**, qui constitue un élément contractuel essentiel définissant l'étendue et les modalités de l'intervention.

2.4. La prise de connaissance de l'entité : application de la NAA/ISA 315

Conformément à la NAA/ISA 315, le commissaire aux comptes doit acquérir une compréhension suffisante :

- De l'environnement économique et sectoriel de l'entreprise ;
- De sa structure organisationnelle ;
- De ses processus opérationnels ;
- De son système de contrôle interne.

Cette compréhension permet d'identifier les facteurs de risques susceptibles d'affecter la fiabilité de l'information financière.

3. Les techniques d'investigation : cadre de la NAA/ISA 500

La collecte des éléments probants repose sur la mise en œuvre de techniques variées, en conformité avec la NAA/ISA 500 – Éléments probants, notamment :

- Les entretiens avec les dirigeants et les cadres ;
- L'observation directe des processus ;
- L'inspection de documents ;
- Les procédures analytiques (NAA/ISA 520) ;
- L'analyse de l'environnement informatique.

Ces techniques visent à obtenir des informations fiables et pertinentes permettant de fonder le jugement professionnel de l'auditeur.

3.1. La formalisation : exigences de la NAA/ISA 230

Les travaux réalisés sont documentés conformément à la NAA/ISA 230 – Documentation de l’audit, à travers la constitution de dossiers permanents et de dossiers de travail.

Cette documentation garantit la traçabilité des diligences effectuées et constitue un élément essentiel en cas de contrôle qualité ou de mise en cause de la responsabilité de l’auditeur.

3.2. L’identification et l’évaluation des risques : cœur de la démarche d’audit

L’approche moderne de l’audit repose sur une démarche fondée sur les risques, telle que définie par la NAA/ISA 315 et la NAA/ISA 330 – Réponses de l’auditeur aux risques évalués.

Le commissaire aux comptes doit identifier et évaluer les risques d’anomalies significatives

- Au niveau global des états financiers ;
- Au niveau des assertions relatives aux transactions, aux soldes et aux informations fournies.

Cette analyse permet d’orienter les travaux vers les zones les plus sensibles.

3.3. La planification finale : articulation avec la NAA/ISA 300

La phase préliminaire se conclut par l’élaboration :

- D’un plan de mission ;
- D’un programme de travail détaillé ;
- D’une stratégie d’audit adaptée aux risques identifiés.

Ces éléments constituent le cadre opérationnel de la mission et garantissent la cohérence des travaux à réaliser.

3.4. Synthèse académique

La phase préliminaire de l’audit constitue ainsi une étape essentielle, structurée par les normes professionnelles internationales et nationales. Elle traduit le passage d’une approche traditionnelle fondée sur la vérification exhaustive à une approche moderne basée sur l’analyse des risques et le jugement professionnel.

4. L'évaluation du contrôle interne et les contrôles des comptes dans la démarche d'audit

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape essentielle et structurante de la démarche d'audit financier. Elle permet au commissaire aux comptes d'apprécier la qualité de l'organisation de l'entreprise ainsi que la fiabilité du système d'information qui concourt à l'élaboration des états financiers soumis à certification. À ce titre, cette phase ne se limite pas à une analyse des mécanismes comptables, mais s'inscrit dans une approche globale visant à comprendre les processus de gestion, les flux d'information et les dispositifs de maîtrise des risques.

L'étude du contrôle interne s'articule autour de trois axes principaux : la définition du concept, la méthodologie d'évaluation et les outils mobilisés pour sa mise en œuvre.

4.1. La notion de contrôle interne

Le contrôle interne se caractérise par son champ d'application étendu, qui dépasse largement la seule dimension financière. Il constitue un ensemble cohérent de procédures, de dispositifs organisationnels et de mécanismes de sécurité mis en place par l'entreprise afin de maîtriser les risques susceptibles de compromettre la réalisation de ses objectifs.

Ces objectifs ne se limitent pas à la production d'une information financière fiable, mais englobent également l'amélioration de la performance globale, le développement de l'activité, l'optimisation de la rentabilité et le maintien d'un climat social équilibré. Ainsi, le contrôle interne apparaît comme un outil stratégique au service de la gouvernance et de la pérennité de l'entreprise.

4.2. La méthodologie d'évaluation du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne repose sur une démarche méthodologique rigoureuse, guidée par l'appréciation du risque d'audit, c'est-à-dire le risque pour l'auditeur d'exprimer une opinion erronée sur les états financiers.

Cette démarche s'effectue en deux étapes complémentaires :

- Dans un premier temps, l'auditeur procède à une analyse théorique du dispositif de contrôle interne, visant à identifier ses points forts et ses faiblesses ;
- Dans un second temps, il vérifie la mise en œuvre effective des procédures identifiées comme fiables, afin de confirmer leur efficacité opérationnelle.

Cette approche permet à l'auditeur d'adapter la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux, en fonction du niveau de fiabilité du contrôle interne.

4.3. Les outils d'évaluation du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne repose sur un ensemble d'outils diversifiés, que l'on peut regrouper en deux catégories principales :

- **Les outils d'interrogation**, qui permettent de collecter des informations sur les procédures existantes. Ils incluent notamment les questionnaires de contrôle interne, les entretiens avec les responsables, les sondages statistiques, les vérifications et les outils informatiques d'analyse.
- **Les outils de description**, qui visent à formaliser les processus et à en faciliter la compréhension. Il s'agit notamment des observations physiques, des descriptions narratives, des organigrammes fonctionnels et des grilles d'analyse des tâches.

Ces outils permettent au commissaire aux comptes de disposer d'une vision claire et structurée du système de contrôle interne, préalable indispensable à l'évaluation des risques.

4.4. Les contrôles des comptes : une démarche fondée sur les éléments probants

Les contrôles des comptes, également appelés contrôles substantifs, constituent la phase opérationnelle de la mission d'audit. Leur objectif est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de permettre à l'auditeur de se prononcer sur le respect des assertions d'audit (existence, exhaustivité, évaluation, présentation, etc.).

Ces contrôles se traduisent par la mise en œuvre de tests directs sur les comptes ainsi que de tests de validation, destinés à apprécier la fiabilité des informations financières.

4.5. Les différents types de tests de validation

Les tests de validation peuvent être classés en plusieurs catégories complémentaires :

- **L'examen et l'observation** : ils consistent à analyser les documents comptables et financiers, ainsi qu'à observer les processus mis en œuvre au sein de l'entreprise. Cette technique permet notamment de vérifier la réalité des opérations et l'existence des actifs.
- **Les investigations et confirmations externes** : elles reposent sur la collecte d'informations auprès de sources internes et externes, notamment par le biais d'entretiens, de demandes écrites ou de confirmations directes adressées à des tiers.

- **Les déclarations de la direction** : elles constituent un élément de preuve complémentaire, mais ne peuvent se substituer à d'autres formes de vérification. Elles doivent être confrontées à des éléments objectifs.
- **Les calculs** : ils consistent à vérifier l'exactitude arithmétique des données comptables en reproduisant les calculs effectués.
- **L'examen analytique** : il repose sur l'analyse des relations entre différentes données financières afin d'en apprécier la cohérence et le caractère raisonnable. Cette technique est utilisée à la fois en phase de planification et en phase de finalisation de l'audit.

4.6. La fiabilité des éléments probants

La qualité des preuves obtenues dépend de plusieurs facteurs déterminants :

- **L'origine de l'information** : les éléments provenant de sources externes sont généralement plus fiables que ceux produits en interne. De même, les informations écrites présentent un degré de fiabilité supérieur aux déclarations orales.
- **La date de réalisation des tests** : la pertinence des preuves dépend du moment auquel elles sont obtenues. Certains contrôles doivent impérativement être réalisés à la clôture de l'exercice pour être significatifs.
- **L'étendue des tests** : la fiabilité des conclusions dépend du volume et de la représentativité des éléments examinés.

4.7. L'évaluation des résultats des tests

L'analyse des résultats des tests constitue une étape déterminante dans la formation de l'opinion de l'auditeur. Celui-ci doit apprécier si les objectifs d'audit sont atteints en tenant compte des anomalies identifiées.

Il distingue notamment :

- Les erreurs volontaires, susceptibles de révéler des fraudes et nécessitant un approfondissement des investigations ;
- Les erreurs involontaires, qui peuvent résulter de défaillances organisationnelles ou humaines.

Dans tous les cas, l'auditeur doit rechercher les causes des anomalies constatées, évaluer leur impact sur les états financiers et déterminer si elles sont de nature à remettre en cause la fiabilité des comptes.

4.8. Synthèse

L'évaluation du contrôle interne et les contrôles des comptes constituent deux étapes complémentaires et indissociables de la démarche d'audit. Tandis que la première permet d'orienter les travaux en fonction des risques identifiés, la seconde vise à obtenir les preuves nécessaires à la formulation d'une opinion. Ensemble, elles traduisent une approche méthodologique rigoureuse fondée sur l'analyse des risques, la collecte d'éléments probants et l'exercice du jugement professionnel.

5. La finalisation de la mission d'audit

La phase de finalisation constitue l'aboutissement de la mission d'audit financier. Elle intervient après la réalisation des contrôles de substance et permet au commissaire aux comptes de porter une appréciation globale sur les états financiers, en vue de formuler son opinion. À ce stade, l'auditeur dispose des éléments probants nécessaires pour évaluer le respect des assertions d'audit relatives aux enregistrements comptables, aux soldes de comptes et aux informations fournies en annexe.

La finalisation de la mission ne se limite pas à une simple conclusion des travaux réalisés ; elle implique un ensemble de diligences complémentaires visant à s'assurer de la cohérence, de l'exhaustivité et de la pertinence des informations financières. Ces diligences s'articulent principalement autour du contrôle des événements postérieurs à la clôture, de l'obtention des déclarations de la direction, de la réalisation des travaux de synthèse et, enfin, de l'émission du rapport d'audit.

5.1. Le contrôle des événements postérieurs à la clôture

Entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'arrêté ou de l'approbation des comptes, des événements significatifs peuvent survenir et affecter la situation financière de l'entreprise. Ces événements, qualifiés d'événements postérieurs, doivent être pris en considération par le commissaire aux comptes dans la mesure où ils peuvent remettre en cause la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

Ces événements peuvent être de nature favorable (par exemple, l'issue positive d'un litige) ou défavorable (telle que la défaillance d'un client important). Leur traitement dépend de leur impact sur les comptes : certains nécessitent un ajustement des états financiers, tandis que d'autres imposent une information spécifique dans l'annexe.

L'auditeur doit ainsi mettre en œuvre des procédures appropriées afin d'identifier ces événements et d'en apprécier les conséquences, garantissant ainsi que les comptes reflètent fidèlement la réalité économique jusqu'à leur date d'approbation.

5.2. L'obtention des déclarations de la direction

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes recueille des informations auprès des dirigeants et des responsables de l'entreprise, sous forme orale ou écrite. Ces informations constituent un élément complémentaire de preuve, contribuant à l'obtention d'une assurance raisonnable sur les états financiers.

Traditionnellement formalisées dans une « lettre d'affirmation », ces déclarations sont aujourd'hui désignées sous le terme plus général de « déclarations de la direction ». Elles portent sur des aspects essentiels tels que l'exhaustivité des informations fournies, l'absence de fraude ou encore la conformité des pratiques comptables.

Il convient toutefois de souligner que ces déclarations, bien qu'importantes, ne peuvent se substituer aux autres éléments probants. Elles doivent être corroborées par des vérifications indépendantes afin de renforcer la crédibilité de l'opinion de l'auditeur.

5.3. Les travaux de synthèse

À l'issue des travaux de contrôle, le commissaire aux comptes procède à une phase de synthèse visant à consolider les résultats de ses investigations. Cette étape est déterminante dans la formation de son jugement professionnel.

Les travaux de synthèse comprennent notamment :

- A. La finalisation des travaux** : il s'agit de s'assurer que l'ensemble des diligences prévues ont été réalisées conformément au plan de mission et au programme de travail. L'auditeur doit vérifier qu'aucune question significative ne demeure sans réponse et que tous les risques identifiés ont été traités de manière appropriée.
- B. L'établissement de la note de synthèse** : ce document constitue une pièce centrale du dossier d'audit. Il permet de retracer la démarche suivie, de synthétiser les principaux constats et de justifier l'opinion émise.

La note de synthèse peut notamment inclure :

- Une analyse des résultats des procédures analytiques ;
- Un rappel des risques identifiés lors de la phase de planification ;
- Une synthèse des contrôles réalisés et des anomalies relevées ;

- Une évaluation du seuil de signification et des ajustements proposés ;
- Une mention des incertitudes et des changements de méthodes comptables
- Une indication sur la nature de l'opinion à formuler.

Cette étape permet d'assurer la cohérence globale des travaux et de formaliser le raisonnement ayant conduit à la conclusion de l'audit.

5.4. L'émission du rapport sur les comptes

La mission d'audit s'achève par l'émission d'un rapport, dans lequel le commissaire aux comptes exprime son opinion sur les états financiers. Ce rapport constitue la traduction formelle de l'ensemble des travaux réalisés et représente le principal vecteur de communication de l'auditeur à destination des utilisateurs des comptes.

Selon les résultats de l'audit, l'opinion exprimée peut être :

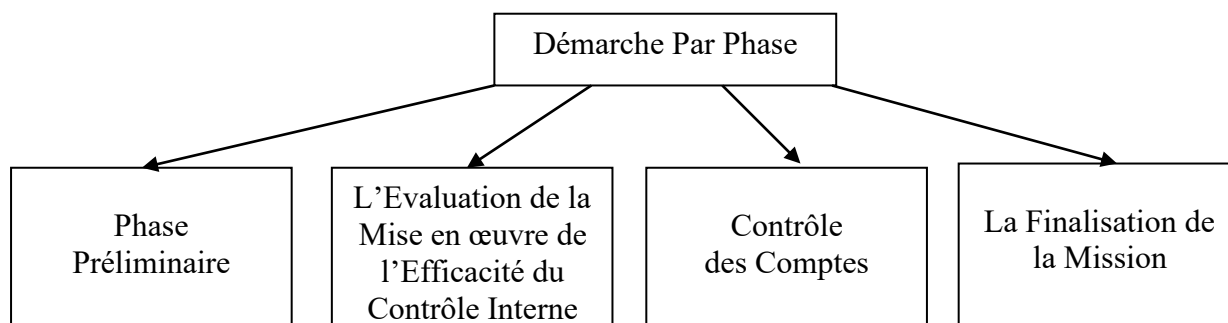
- Une certification sans réserve ;
- Une certification avec réserve ;
- Un refus de certification ;
- Ou une impossibilité de se prononcer.

Le rapport d'audit peut être établi dans le cadre d'une mission légale, conformément aux exigences réglementaires, ou dans le cadre d'une mission contractuelle. Dans tous les cas, il doit respecter des normes de forme et de contenu garantissant sa clarté, sa précision et sa pertinence.

5.5. Synthèse générale

La phase de finalisation constitue ainsi une étape essentielle du processus d'audit, dans la mesure où elle permet de consolider les résultats des travaux, de valider les conclusions et de formaliser l'opinion du commissaire aux comptes. Elle illustre la rigueur méthodologique et le rôle déterminant du jugement professionnel dans l'exercice de la mission d'audit.

Figure 01 : Démarche du Commissaire Aux Comptes par Phase.



Source : CNCC Formation, « Initiation aux Commissariat Aux Comptes », P 02.

6. La démarche du commissaire aux comptes par cycle et le contrôle des comptes

Dans le cadre de sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes adopte une démarche structurée par cycles, permettant d'organiser ses travaux de manière cohérente et systématique. Chaque cycle correspond à un ensemble homogène d'opérations ou de comptes, et fait l'objet d'une analyse spécifique fondée sur les assertions d'audit, dont la validation constitue l'objectif central des diligences mises en œuvre. Cette approche par cycle s'inscrit dans la continuité de la démarche par phases, précédemment décrite, et vise à assurer une couverture exhaustive des risques liés aux états financiers.

L'audit financier repose principalement sur l'examen des documents comptables et la vérification des comptes sociaux, dans le but de s'assurer de leur conformité aux principes comptables et aux exigences réglementaires.

6.1. Le contrôle de la validité des documents comptables

Le contrôle de la validité des documents comptables constitue une étape fondamentale de l'audit. Il consiste à vérifier la régularité, la sincérité et la fiabilité des enregistrements comptables à travers un examen détaillé des pièces justificatives et des supports comptables utilisés par l'entreprise.

À ce titre, le commissaire aux comptes procède notamment à la vérification des éléments suivants :

- **Le journal comptable**, qui retrace de manière chronologique l'ensemble des opérations affectant le patrimoine de l'entreprise, en précisant les comptes concernés, les montants et les libellés explicatifs ;

- **Le grand livre**, qui regroupe l'ensemble des comptes et permet d'assurer le suivi des mouvements comptables ;
- **Le livre d'inventaire**, qui présente les éléments d'actif et de passif recensés lors des opérations d'inventaire ;
- **Le livre de paie**, dont l'examen permet de vérifier la conformité des rémunérations, des charges sociales et de leur comptabilisation ;
- **Les déclarations fiscales et parafiscales**, dont le contrôle porte sur la cohérence des bases de calcul, des taux appliqués et des montants déclarés ;
- **Les pièces justificatives**, notamment les factures d'achat, de vente et les avoirs, qui doivent comporter toutes les mentions obligatoires ;
- **Les états financiers**, comprenant le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres et les annexes, qui doivent être établis conformément aux normes comptables en vigueur.

Cette vérification permet d'assurer la traçabilité et la fiabilité de l'information comptable.

6.2. Le contrôle des comptes de bilan et des comptes de gestion

Le contrôle des comptes de bilan et des comptes de gestion constitue l'un des axes majeurs de la mission du commissaire aux comptes. Après l'examen de la validité des documents comptables et l'appréciation de l'environnement de contrôle, l'auditeur doit procéder à une analyse détaillée des postes comptables afin de s'assurer que les opérations enregistrées traduisent correctement la réalité économique, financière et patrimoniale de l'entreprise. Cette étape revêt une importance particulière, dans la mesure où elle permet de vérifier la correcte application des principes comptables, la cohérence des enregistrements et la fiabilité des états financiers dans leur ensemble.

Dans cette perspective, le commissaire aux comptes examine successivement les différents groupes de comptes figurant au bilan et au compte de résultat. Son intervention ne consiste pas uniquement à contrôler l'exactitude arithmétique des écritures. Elle vise également à apprécier la justification économique des opérations, la conformité juridique des actes sous-jacents, la permanence des méthodes comptables, ainsi que le respect des règles d'évaluation et de présentation. Le contrôle s'effectue donc à la fois sur le fond et sur la forme, dans une logique de sécurisation de l'information financière.

L'examen des comptes de bilan permet d'apprécier la situation patrimoniale et financière de l'entreprise à une date donnée. Il porte sur les comptes de capitaux, les immobilisations, les stocks, les créances, les dettes et les disponibilités. Le commissaire aux comptes doit s'assurer, pour chacun de ces postes, de l'existence des éléments comptabilisés, de leur correcte évaluation, de leur appartenance à l'entreprise et de leur présentation fidèle dans les états financiers. Cette démarche s'inscrit dans le cadre des assertions d'audit, notamment celles relatives à l'existence, à l'exhaustivité, à l'évaluation, à la propriété et à la bonne imputation.

L'analyse des comptes de gestion, quant à elle, vise à contrôler la correcte formation du résultat de l'exercice. Elle concerne les charges et les produits enregistrés au cours de la période, ainsi que leur rattachement au bon exercice comptable. À ce niveau, le commissaire aux comptes vérifie que les produits constatés correspondent à des opérations réellement réalisées et que les charges enregistrées sont justifiées, correctement évaluées et engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Il porte également une attention particulière au respect du principe d'indépendance des exercices, afin d'éviter toute distorsion du résultat par anticipation ou report d'opérations.

Le contrôle des comptes suppose, en pratique, une revue méthodique des écritures comptables, appuyée par l'examen des pièces justificatives, des rapprochements comptables, des confirmations externes lorsque cela est nécessaire, ainsi que par la mise en œuvre de procédures analytiques. L'auditeur ne se limite donc pas à constater les montants inscrits en comptabilité ; il cherche à comprendre les opérations, à en reconstituer la logique, à vérifier leur documentation et à apprécier leur incidence sur la situation financière et les performances de l'entreprise. Ce travail d'analyse lui permet d'identifier les anomalies, les incohérences, les insuffisances documentaires, ainsi que les éventuels indices d'erreurs significatives ou de fraudes.

Le contrôle par grandes masses comptables présente aussi un intérêt méthodologique. Il permet au commissaire aux comptes de structurer ses diligences en fonction de la nature des risques attachés à chaque catégorie de comptes. Certains postes appellent une vigilance particulière en raison de leur sensibilité ou de leur caractère significatif.

Il en va ainsi, par exemple, des comptes de capitaux, qui traduisent la structure de financement de l'entreprise ; des immobilisations, dont l'évaluation et l'existence doivent être rigoureusement vérifiées ; des stocks, qui sont souvent exposés à des risques d'erreurs matérielles ou de dépréciation ; ou encore des comptes de tiers, qui peuvent receler des anomalies liées à l'ancienneté des créances, à l'insuffisance des provisions ou à l'existence d'opérations non justifiées.

Par ailleurs, le contrôle des comptes financiers occupe une place centrale, car il concerne directement la trésorerie et les mouvements bancaires, lesquels sont fortement exposés au risque d'erreur ou de détournement. De la même manière, l'examen des comptes de charges et de produits revêt une importance essentielle dans la mesure où ces postes influencent directement le résultat de l'exercice et peuvent, en cas de mauvaise comptabilisation, altérer l'image fidèle des états financiers. Le commissaire aux comptes doit donc apprécier non seulement la régularité des écritures, mais aussi leur cohérence avec l'activité réelle de l'entreprise, les contrats conclus, les pièces disponibles et les obligations fiscales et sociales qui en découlent.

Le contrôle des comptes de bilan et des comptes de gestion ne constitue pas une simple opération de vérification mécanique. Il s'agit d'un examen approfondi, structuré et raisonné, qui permet au commissaire aux comptes de porter une appréciation sur la qualité de l'information comptable produite par l'entreprise. Par cette démarche, il s'assure que les états financiers traduisent de manière sincère et régulière la situation de l'entité, et il se dote des éléments nécessaires pour fonder son opinion de certification. Ainsi, cette phase de la mission participe directement à la crédibilité de l'information financière et à la protection des utilisateurs des comptes

a. Comptes de capitaux

Le contrôle des comptes de capitaux revêt une importance stratégique, dans la mesure où ces comptes traduisent la structure financière de l'entreprise ainsi que les relations entre celle-ci et ses associés. Le commissaire aux comptes doit s'assurer de la régularité juridique et comptable des opérations affectant les capitaux propres, notamment la constitution du capital, les augmentations ou réductions, les affectations de résultats et les distributions de dividendes.

À cet égard, il procède à une vérification approfondie des documents juridiques (statuts, procès-verbaux d'assemblées générales, décisions du conseil d'administration) et les rapproche des enregistrements comptables. Il examine également la cohérence entre les flux financiers (apports, remboursements, distributions) et les écritures comptables correspondantes.

Une attention particulière est portée aux provisions pour risques et charges, qui doivent être justifiées par des obligations actuelles et évaluées de manière fiable. De même, l'auditeur vérifie la correcte détermination du résultat de l'exercice et son affectation, ainsi que la conformité des opérations d'emprunt (calcul des intérêts, échéanciers, conditions contractuelles).

b. Comptes d'immobilisations

Les immobilisations constituent un élément essentiel du patrimoine de l'entreprise. Leur contrôle vise à s'assurer de leur existence, de leur propriété, de leur correcte évaluation et de leur rattachement à l'activité.

Le commissaire aux comptes analyse les opérations d'acquisition, de production et de cession, en vérifiant les pièces justificatives (factures, contrats, actes juridiques). Il examine également les méthodes d'amortissement retenues, leur cohérence avec la durée d'utilisation des actifs et leur conformité aux règles comptables.

Par ailleurs, il peut procéder à des vérifications physiques afin de confirmer l'existence des biens et d'apprécier leur état. Les sorties d'actifs (cessions, mises au rebut, pertes) font également l'objet d'un contrôle spécifique, notamment en ce qui concerne leur justification et leur traitement comptable.

c. Comptes de stocks et en-cours

Les stocks et en-cours représentent une zone à risque élevé en audit, en raison de leur sensibilité aux erreurs d'évaluation et aux manipulations.

Le commissaire aux comptes doit vérifier à la fois la réalité physique des stocks et leur valorisation comptable. Cela implique la participation ou l'observation des inventaires physiques, ainsi que l'analyse des méthodes d'évaluation utilisées (coût moyen pondéré, FIFO, etc.).

Il examine également les mouvements de stocks, les écarts d'inventaire et les provisions pour dépréciation. Une attention particulière est portée à la cohérence entre les données comptables et les documents opérationnels (bons d'entrée, bons de sortie, factures, contrats).

d. Comptes de tiers

Les comptes de tiers (clients, fournisseurs, organismes sociaux et fiscaux, associés) nécessitent une analyse approfondie en raison des risques d'erreurs, de litiges ou de fraude. Le commissaire aux comptes procède à des rapprochements entre les soldes comptables et les pièces justificatives (factures, contrats, relevés). Il peut également recourir à des confirmations externes afin de valider l'existence et le montant des créances et dettes.

Une attention particulière est accordée aux comptes présentant des anomalies, tels que les soldes anciens, les comptes débiteurs inhabituels ou les comptes transitoires. Le contrôle des obligations fiscales et sociales (TVA, impôts, cotisations) constitue également un volet essentiel de cette analyse.

e. Comptes financiers

Les comptes financiers (banques, caisse, placements) sont particulièrement sensibles en raison de leur liquidité et de leur exposition au risque de détournement.

Le commissaire aux comptes effectue des rapprochements bancaires afin de vérifier la concordance entre les enregistrements comptables et les relevés bancaires. Il contrôle également les flux de trésorerie (encaissements et décaissements) en s'assurant de leur justification.

Il examine les opérations de placement et leur valorisation, ainsi que les conditions de gestion de la trésorerie. Le contrôle de la caisse peut inclure des vérifications physiques et des tests de cohérence.

f. Comptes de charges

Le contrôle des charges vise à s'assurer de leur réalité, de leur exhaustivité et de leur correcte imputation.

Le commissaire aux comptes vérifie que les charges enregistrées correspondent à des dépenses effectivement engagées dans l'intérêt de l'entreprise et qu'elles sont correctement rattachées à l'exercice concerné. Il examine les pièces justificatives, les contrats et les factures.

Une attention particulière est portée aux charges sensibles, telles que les charges de personnel, les services extérieurs, les charges financières et les impôts. L'auditeur analyse également les variations significatives d'une période à l'autre afin de détecter d'éventuelles anomalies.

g. Comptes de produits

Le contrôle des produits constitue un enjeu majeur, dans la mesure où ces derniers déterminent directement le résultat de l'entreprise.

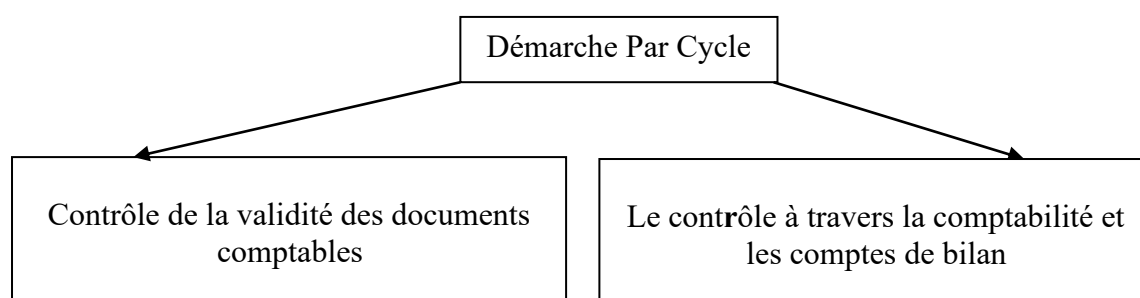
Le commissaire aux comptes vérifie que les produits enregistrés correspondent à des opérations réelles et qu'ils sont correctement évalués et rattachés à l'exercice. Il examine les factures, les contrats et les conditions de vente.

Il analyse également la cohérence entre les produits comptabilisés et les déclarations fiscales (TVA, TAP), ainsi que les variations de stocks et les produits exceptionnels. Une vigilance particulière est accordée aux risques de surévaluation des produits ou de reconnaissance anticipée des revenus.

Synthèse générale

L'analyse détaillée des comptes par catégorie permet au commissaire aux comptes de couvrir l'ensemble des risques susceptibles d'affecter les états financiers. Cette approche structurée garantit une vérification approfondie des opérations et renforce la fiabilité de l'opinion émise.

Figure 02 : Démarche du Commissaire Aux Comptes Cycle.



Source : CNCC Formation, « Initiation aux Commissariat Aux Comptes », P 04⁴.

⁴ CNCC Formation, « Initiation aux Commissariat Aux Comptes », P 04.

7. Les documents de travail du commissaire aux comptes

La documentation des travaux constitue un élément fondamental de la mission d'audit. Le principe selon lequel « tout contrôle non documenté est réputé non effectué » traduit l'importance de la formalisation des diligences accomplies par le commissaire aux comptes. En effet, la nature permanente de sa mission impose la constitution et la tenue rigoureuse de dossiers permettant de conserver, d'organiser et de restituer l'ensemble des informations collectées au cours de ses travaux.

Cette exigence trouve son fondement dans la norme **ISA 230 – Documentation de l'audit**, qui impose à l'auditeur de consigner dans ses dossiers toutes les informations significatives relatives à la planification, à l'exécution et aux conclusions de la mission. La documentation constitue ainsi un outil essentiel pour démontrer la conformité de la démarche d'audit aux normes professionnelles.

La tenue des dossiers de travail répond à plusieurs objectifs majeurs :

- Assurer le respect des normes d'audit et la cohérence de la démarche méthodologique ;
- Disposer d'une base d'informations structurée et actualisée sur l'entreprise contrôlée ;
- Faciliter la supervision et le contrôle qualité des travaux réalisés ;
- Permettre la justification de l'opinion émise, notamment en cas de mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes ;
- Garantir la traçabilité des diligences accomplies et des décisions prises.

La structure des dossiers repose généralement sur une distinction entre le dossier permanent et le dossier annuel, chacun répondant à des finalités spécifiques.

7.1. Le dossier permanent

Le dossier permanent constitue la mémoire structurelle de l'entreprise audité. Il regroupe l'ensemble des informations à caractère durable, utiles pour la compréhension de l'entité et de son environnement. Sa composition dépend des spécificités de l'entreprise et de l'organisation du cabinet d'audit, mais il comprend généralement plusieurs rubriques essentielles.

7.2. Informations générales sur l'entreprise

Cette section contient les éléments d'identification de la société (forme juridique, siège social, organigramme), ainsi que des documents décrivant son organisation générale et son fonctionnement.

7.3. Informations juridiques, fiscales et sociales

Elle regroupe les statuts, les procès-verbaux des assemblées et des conseils, les documents relatifs à la nomination du commissaire aux comptes, la liste des actionnaires, ainsi que les informations relatives au régime fiscal et social. Les contrats importants et les rapports des auditeurs précédents y sont également archivés.

7.4. Informations comptables et financières

Cette rubrique comprend les plans comptables utilisés, les procédures comptables, les états financiers des exercices antérieurs, ainsi que les indicateurs financiers significatifs. Elle permet d'appréhender l'évolution de la situation financière de l'entreprise.

7.5. Le contrôle interne

Le dossier permanent contient également les éléments relatifs au système de contrôle interne, tels que les descriptions de procédures, les questionnaires d'évaluation et les organigrammes fonctionnels.

7.6. Informations économiques et commerciales

Cette section permet de situer l'entreprise dans son environnement économique, en décrivant son secteur d'activité, sa position sur le marché, sa clientèle et sa stratégie commerciale.

7.7. Informations informatiques

Elle regroupe les données relatives aux systèmes d'information, aux outils informatiques utilisés et à l'organisation du service informatique.

Le dossier permanent doit être régulièrement mis à jour afin de refléter les évolutions de l'entreprise. Il constitue un outil précieux pour les équipes d'audit, notamment lors des changements d'intervenants.

7.8. Le dossier annuel

Contrairement au dossier permanent, le dossier annuel a une portée limitée à l'exercice audité. Il regroupe l'ensemble des travaux réalisés au cours de la mission, ainsi que les éléments ayant conduit à la formation de l'opinion du commissaire aux comptes.

Ce dossier permet notamment :

- De documenter les diligences effectuées ;
- De suivre l'exécution du programme de travail ;
- De justifier les conclusions et les choix méthodologiques ;
- De faciliter la rédaction du rapport d'audit.

Conformément à la réglementation, les dossiers d'audit doivent être conservés pendant une durée de dix ans. Cette obligation s'accompagne d'un devoir strict de confidentialité, garantissant la protection des informations sensibles relatives à l'entreprise.

8. Le rapport d'audit : aboutissement de la mission du commissaire aux comptes

Le rapport d'audit constitue l'aboutissement formel et intellectuel de la mission du commissaire aux comptes. Il représente le principal vecteur de communication entre l'auditeur et les utilisateurs des états financiers, notamment les actionnaires, les investisseurs, les créanciers et les autorités de régulation. Par ce document, le commissaire aux comptes exprime une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, en se fondant sur les éléments probants recueillis au cours de ses travaux. Au-delà de sa fonction informative, le rapport d'audit revêt une portée juridique et économique majeure. Il engage la responsabilité du commissaire aux comptes et contribue à renforcer la crédibilité de l'information financière, en réduisant les asymétries d'information entre les dirigeants et les parties prenantes.

8.1. Fondements normatifs et objectifs du rapport d'audit

La rédaction du rapport d'audit s'inscrit dans un cadre normatif strict, notamment les normes internationales d'audit telles que :

- **NAA/ISA 700** : Formation de l'opinion et rapport sur les états financiers ;
- **NAA/ISA 705** : Opinion modifiée ;
- **NAA/ISA 706** : Paragraphes d'observation et autres paragraphes ;
- **NAA/ISA 720** : Responsabilités relatives aux autres informations.

Ces normes visent à harmoniser la structure, le contenu et la formulation du rapport, afin d'assurer sa lisibilité, sa comparabilité et sa pertinence pour les utilisateurs.

L'objectif principal du rapport est double :

- Exprimer une opinion claire sur les états financiers ;
- Fournir des informations complémentaires permettant d'éclairer cette opinion.

8.2. Typologie des opinions d'audit

L'opinion formulée par le commissaire aux comptes dépend des conclusions tirées de ses travaux. Elle peut prendre plusieurs formes :

- **Certification sans réserve** : lorsque les comptes sont jugés réguliers, sincères et donnent une image fidèle ;
- **Certification avec réserve** : en présence d'anomalies significatives mais non généralisées ;
- **Refus de certification** : lorsque les anomalies sont significatives et généralisées ;
- **Impossibilité de se prononcer** : en cas de limitation des travaux empêchant l'auditeur d'obtenir des preuves suffisantes.

Cette classification reflète le degré de fiabilité attribué aux états financiers et constitue un signal important pour les utilisateurs.

8.3. Structure et contenu du rapport général

Le rapport général, document central de la mission, obéit à une structure normalisée visant à garantir sa clarté et sa cohérence.

Il comprend généralement les éléments suivants :

8.4. Identification et cadre de la mission

- Identification de l'entité auditée ;
- Exercice concerné ;
- Rappel des responsabilités respectives de la direction et du commissaire aux comptes.

8.5. Opinion sur les comptes

Cette section constitue le cœur du rapport. Elle exprime de manière explicite la conclusion du commissaire aux comptes sur les états financiers.

8.6. Justification des appréciations

Elle présente les éléments clés ayant fondé l'opinion, notamment les zones de risque significatif, les jugements professionnels et les méthodes d'évaluation.

8.7. Vérifications spécifiques

Le commissaire aux comptes y expose les diligences complémentaires prévues par la réglementation, notamment la concordance des informations figurant dans le rapport de gestion.

8.8. Observations éventuelles

Des paragraphes d'observation peuvent être insérés pour attirer l'attention sur des points importants sans remettre en cause l'opinion.

8.9. Le rapport spécial : complément du rapport général

En complément du rapport général, le commissaire aux comptes peut établir des rapports spécifiques relatifs à des situations particulières.

Ces rapports visent à assurer la transparence et à prévenir les abus, notamment en ce qui concerne :

- Les conventions réglementées ;
- Les rémunérations des dirigeants ;
- les avantages particuliers ;
- Les faiblesses du contrôle interne ;
- Les risques liés à la continuité d'exploitation.

Ils constituent un outil d'information complémentaire destiné aux organes de gouvernance et contribuent à l'amélioration des pratiques de gestion.

9. Portée juridique et responsabilité du commissaire aux comptes

Le rapport d'audit engage directement la responsabilité du commissaire aux comptes. Toute insuffisance dans la réalisation des travaux ou toute erreur dans l'expression de l'opinion peut entraîner des conséquences civiles, pénales ou disciplinaires.

À cet égard, la qualité du rapport dépend :

- De la rigueur méthodologique de l'audit ;
- De la pertinence des éléments probants recueillis ;
- Du respect des normes professionnelles ;
- De l'exercice du jugement professionnel.

Le rapport constitue ainsi une preuve essentielle des diligences accomplies par le commissaire aux comptes.

10. Enjeux et portée économique du rapport d'audit

Au-delà de son aspect technique, le rapport d'audit joue un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'économie. Il contribue à :

- Renforcer la confiance des investisseurs ;
- Sécuriser les transactions financières ;
- Améliorer la transparence des marchés ;
- Favoriser une meilleure gouvernance des entreprises.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes apparaît comme un acteur clé de la régulation économique, dont l'intervention dépasse le cadre strict de l'entreprise pour s'inscrire dans une logique d'intérêt général.

11. Synthèse

Le rapport d'audit constitue ainsi la synthèse structurée des travaux du commissaire aux comptes et l'expression formelle de son opinion. Il représente un instrument essentiel de communication financière, garant de la transparence et de la crédibilité des comptes.

Par sa portée juridique, économique et informationnelle, il consacre le rôle du commissaire aux comptes en tant que « tiers de confiance » au cœur du système de gouvernance des entreprises.

Tableau 2 : Les normes du rapport de l’audit légal.

Chapitre	Normes	Objectifs et contenus
Chapitre I	Expression d’opinion sur les états financiers	Fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d’expression d’opinion CAC.
Chapitre II	Expression d’opinion des comptes consolidés et des comptes combines	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d’expression d’opinion du CAC.
Chapitre III	Les conventions règlementées	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l’intervention du CAC en matière de conventions règlementées ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre IV	Le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre V	Les avantages particuliers accordés au personnel	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant intervention du CAC en matière d’avantage particuliers accordés au personnel de l’entité ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre VI	Evolution du résultat des cinq (5) derniers exercices et du résultat par action ou part sociale	Définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant intervention du CAC en matière de présentation de l’évolution du résultat de l’exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l’absorption par celle-ci, d’une autre société si leur nombre est inférieur cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre VII	Les procédures de contrôle interne	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des

		systèmes comptables et de contrôle interne par le CAC ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.
Chapitre VIII	La continuité d'exploitation	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du CAC au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des comptes, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre IX	La détention d'actions de garantie	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du CAC en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du CAC.
Chapitre X	L'opération d'augmentation du capital	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du CAC, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700 (alinéa 3) du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du rapport spécial du CAC.
Chapitre XI	L'opération de réduction du capital	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues, notamment par les dispositions de l'article 712 (alinéa 2) du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
Chapitre XII	L'émission d'autres valeurs mobilières	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une émission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
Chapitre XIII	La distribution d'acomptes sur dividendes	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du CAC en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du CAC.

Chapitre XIV	La transformation des sociétés par actions	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du CAC.
Chapitre XV	Les filiales, participations et sociétés contrôlées	Définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant les diligences du CAC sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées au sens de l'article 40 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, susvisé, sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier susvisée.

Source : journal officiel n°24 du 30 Avril 2014, P (11-18).

12. Les degrés de certification

La certification des comptes constitue l'acte final et l'aboutissement logique de la mission d'audit légal exercée par le commissaire aux comptes. Elle se traduit par l'expression d'une opinion professionnelle indépendante sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers, à savoir le bilan, le compte de résultat et les documents annexes.

Cette opinion repose sur les diligences mises en œuvre dans le cadre de la mission d'audit et sur les éléments probants collectés. Elle ne saurait toutefois être assimilée à une garantie absolue de vérité ou d'exactitude. En effet, conformément aux principes fondamentaux de l'audit, le commissaire aux comptes ne délivre qu'une **assurance raisonnable**, fondée sur une approche par les risques et sur le jugement professionnel. L'opinion émise conserve ainsi un caractère relatif, dans la mesure où elle repose sur une appréciation technique et raisonnée des informations disponibles.

Dans le cadre juridique algérien, l'Loi n°10-01 du 29 juin 2010, notamment en son article 25, prévoit une gradation des formes de certification. Cette gradation traduit le niveau de fiabilité que le commissaire aux comptes accorde aux états financiers et permet d'adapter son opinion à la nature et à l'importance des anomalies constatées. Trois degrés principaux sont ainsi distingués : la certification sans réserve, la certification avec réserves et le refus de certification.

12.1. La certification sans réserve

La certification sans réserve constitue la forme la plus favorable de l'opinion d'audit. Elle est exprimée lorsque le commissaire aux comptes estime, à l'issue de ses travaux, que les états financiers sont établis conformément aux règles et principes comptables en vigueur et qu'ils donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière, du résultat et du patrimoine de l'entreprise.

Cette opinion repose sur deux conditions essentielles :

- **La conformité des comptes aux normes comptables** : les états financiers doivent être établis selon les règles en vigueur, appliquées de manière constante d'un exercice à l'autre. L'information fournie, notamment dans l'annexe, doit être suffisante, pertinente et compréhensible pour permettre aux utilisateurs d'apprécier la situation réelle de l'entreprise.
- **L'absence de limitation dans les travaux d'audit** : le commissaire aux comptes doit avoir pu mettre en œuvre l'ensemble des diligences qu'il juge nécessaires, conformément aux normes professionnelles. Les éléments probants obtenus doivent être suffisants et appropriés pour fonder son opinion.

Ainsi, la certification sans réserve traduit un niveau élevé de fiabilité de l'information financière, sans pour autant constituer une garantie absolue.

12.2. La certification avec réserves

La certification avec réserves constitue une forme intermédiaire d'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Elle traduit une situation dans laquelle les états financiers, pris dans leur ensemble, sont jugés globalement réguliers et sincères, mais comportent certaines anomalies, insuffisances ou limitations qui empêchent l'auditeur d'émettre une certification pleinement favorable.

Cette opinion s'inscrit dans une logique de nuance. Elle permet au commissaire aux comptes de reconnaître la fiabilité globale des comptes tout en signalant des éléments spécifiques susceptibles d'en altérer partiellement la qualité. À ce titre, elle constitue un outil d'information particulièrement important pour les utilisateurs des états financiers, en attirant leur attention sur des points significatifs sans remettre en cause l'ensemble de l'information produite.

Deux catégories principales de réserves peuvent être distinguées, selon l'origine des difficultés rencontrées par le commissaire aux comptes.

a. La réserve pour désaccord

La réserve pour désaccord intervient lorsque le commissaire aux comptes constate des erreurs, des anomalies ou des irrégularités dans l'application des règles et principes comptables. Ces anomalies peuvent résulter, par exemple, d'une mauvaise évaluation d'un actif, d'une absence de provision justifiée, d'un traitement comptable non conforme ou d'une présentation inappropriée des états financiers.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes estime que les comptes ne respectent pas pleinement les normes en vigueur. Toutefois, l'incidence de ces anomalies, bien que significative, demeure limitée et ne remet pas en cause la validité globale des états financiers. Autrement dit, les comptes continuent de donner une image fidèle dans leur ensemble, malgré les imperfections relevées.

L'auditeur doit alors expliciter la nature du désaccord, en préciser les causes et, dans la mesure du possible, en quantifier l'impact sur les états financiers. Cette transparence est essentielle pour permettre aux utilisateurs d'apprécier la portée réelle de la réserve.

b. La réserve pour limitation

La réserve pour limitation intervient lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre l'ensemble des diligences qu'il estimait nécessaires pour fonder son opinion. Cette situation peut résulter de contraintes diverses, indépendantes ou non de la volonté de l'entreprise.

Les limitations peuvent être de deux types :

- **Limitations d'origine externe**, liées à des circonstances indépendantes de l'entreprise, telles que la destruction de pièces justificatives à la suite d'un sinistre, l'indisponibilité de certaines informations ou des contraintes matérielles empêchant la réalisation de certains contrôles ;
- **Limitations d'origine interne**, résultant du comportement des dirigeants, notamment en cas de refus de communication d'informations, de restriction d'accès aux documents, ou de non-coopération dans la mise en œuvre des travaux d'audit.

Dans ces situations, le commissaire aux comptes estime que les limitations rencontrées, bien qu'importantes, ne sont pas suffisamment étendues pour l'empêcher de se prononcer sur l'ensemble des comptes. Il formule donc une certification avec réserves, en précisant la nature des diligences non réalisées et les raisons de cette limitation.

c. Les exigences de formalisation de la réserve

L'expression d'une réserve impose au commissaire aux comptes un devoir de précision et de clarté dans la rédaction de son rapport. Il doit notamment :

- Décrire de manière explicite la nature des anomalies ou des limitations constatées ;
- Indiquer les postes concernés et les principes comptables en cause ;
- Évaluer, dans la mesure du possible, l'incidence financière de la réserve ;
- Justifier, le cas échéant, l'impossibilité de quantification ;
- Expliquer les raisons pour lesquelles ces éléments ne conduisent pas à un refus de certification.

Cette exigence de transparence vise à garantir une information complète et intelligible pour les utilisateurs des comptes.

12.3. Portée et implications de la certification avec réserves

La certification avec réserves n'est pas une remise en cause totale de la fiabilité des états financiers. Elle traduit plutôt l'existence de **faiblesses ciblées**, dont l'impact est jugé significatif mais non généralisé.

Toutefois, cette opinion peut avoir des conséquences importantes :

- Elle peut affecter la perception de l'entreprise par les partenaires financiers et les investisseurs ;
- Elle peut révéler des insuffisances dans le système de contrôle interne ou dans l'organisation comptable ;
- Elle peut inciter les dirigeants à mettre en œuvre des mesures correctives pour améliorer la qualité de l'information financière.

Ainsi, la réserve joue un rôle à la fois **informatif et incitatif**, en contribuant à l'amélioration des pratiques de gestion et de reporting.

12.4. Conclusion du point

La certification avec réserves illustre la complexité du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Elle traduit un équilibre entre deux exigences : d'une part, reconnaître la validité globale des comptes, et d'autre part, signaler les insuffisances susceptibles d'en affecter la qualité.

Par cette forme d'opinion nuancée, le commissaire aux comptes remplit pleinement son rôle de tiers de confiance, en fournissant une information financière à la fois fiable et transparente, tout en respectant les limites inhérentes à sa mission d'audit.

13. Le refus de certification

Le refus de certification constitue la forme la plus défavorable de l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes. Il intervient lorsque ce dernier estime, à l'issue de ses travaux, qu'il ne peut attester de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers, soit en raison de l'existence d'anomalies graves, soit en raison de limitations significatives ayant affecté ses diligences, soit encore du fait d'incertitudes majeures pesant sur la fiabilité des comptes.

Cette opinion traduit une remise en cause globale de la qualité de l'information financière ou, à tout le moins, l'impossibilité pour le commissaire aux comptes de se forger une opinion suffisamment fondée. Elle constitue un signal fort adressé aux utilisateurs des états financiers, en indiquant que ces derniers ne peuvent être utilisés en toute confiance pour la prise de décision économique.

Le refus de certification repose généralement sur trois situations principales, qui correspondent à des configurations distinctes du risque d'audit.

13.1. Le refus pour désaccord

Le refus pour désaccord intervient lorsque le commissaire aux comptes constate des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables, dont l'importance et la portée sont telles qu'elles affectent la validité globale des états financiers. Dans ce cas, les comptes ne donnent pas une image fidèle de la situation financière, du résultat ou du patrimoine de l'entreprise.

Les anomalies peuvent concerner, par exemple, une surévaluation significative des actifs, l'absence de provisions nécessaires, une reconnaissance inappropriée des produits ou encore des omissions importantes d'informations dans les annexes.

Contrairement à la certification avec réserves, où les anomalies restent limitées à certains postes, le refus pour désaccord traduit un caractère généralisé et significatif des irrégularités, rendant les états financiers globalement non fiables.

13.2. Le refus pour limitation

Le refus pour limitation intervient lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires pour fonder son opinion, en raison de contraintes importantes affectant l'étendue de ses travaux.

Ces limitations peuvent résulter :

- De circonstances externes (perte de documents, indisponibilité d'informations essentielles, sinistre affectant les archives) ;
- Ou de restrictions imposées par les dirigeants (refus d'accès à certains documents, impossibilité de réaliser des confirmations externes, absence de coopération).

Lorsque ces limitations sont significatives et généralisées, elles empêchent le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Il se trouve alors dans l'impossibilité de conclure sur la fiabilité des états financiers.

Cette situation est particulièrement délicate, car le refus de certification ne traduit pas nécessairement l'existence d'anomalies avérées, mais plutôt une insuffisance d'information ne permettant pas de se prononcer.

13.3. Le refus pour incertitude

Le refus pour incertitude intervient lorsque le commissaire aux comptes identifie des incertitudes majeures affectant les états financiers, dont la résolution dépend d'événements futurs indépendants de la volonté de l'entreprise.

Ces incertitudes peuvent porter, par exemple, sur :

- La continuité d'exploitation (difficultés financières importantes, risque de cessation d'activité) ;
- L'issue de litiges significatifs ;
- Des événements économiques ou juridiques susceptibles d'avoir un impact majeur sur la situation de l'entreprise.

Lorsque l'importance de ces incertitudes est telle qu'elle empêche toute appréciation fiable de la situation financière, le commissaire aux comptes ne peut se prononcer sur l'ensemble des comptes. Il exprime alors un refus de certification fondé sur l'incertitude.

13.4. Appréciation de l'importance relative et jugement professionnel

Le passage d'une certification avec réserves à un refus de certification repose essentiellement sur l'appréciation de l'**importance relative** des anomalies, des limitations ou des incertitudes constatées.

Le commissaire aux comptes doit évaluer :

- Leur **caractère significatif** ;
- Leur **étendue** (limitée ou généralisée) ;
- Leur **impact global** sur les états financiers.

Cette appréciation relève du **jugement professionnel**, qui constitue un élément central de la mission d'audit. Elle suppose une analyse approfondie des risques et une capacité à apprécier les conséquences des anomalies sur la fiabilité globale des comptes.

13.5. Portée et conséquences du refus de certification

Le refus de certification emporte des conséquences importantes pour l'entreprise, tant sur le plan interne qu'externe.

Sur le plan interne, il peut révéler des défaillances graves du système comptable, du contrôle interne ou de la gouvernance. Il constitue un signal d'alerte pour les dirigeants, les incitant à engager des actions correctives urgentes.

Sur le plan externe, il affecte la crédibilité de l'entreprise auprès de ses partenaires (banques, investisseurs, fournisseurs), et peut compromettre l'accès au financement ou la poursuite de certaines activités. Il peut également entraîner des interventions des autorités de régulation ou judiciaires.

Enfin, le refus de certification engage la responsabilité du commissaire aux comptes, dans la mesure où il doit être en mesure de justifier, de manière rigoureuse et documentée, les raisons ayant conduit à une telle conclusion.

13.6. Conclusion du point

Le refus de certification constitue une expression extrême de l'opinion d'audit, traduisant soit une défaillance majeure de l'information financière, soit une impossibilité pour le commissaire aux comptes d'exercer pleinement sa mission.

Il illustre la rigueur et l'exigence du contrôle légal, en affirmant que la certification des comptes ne peut être accordée qu'à condition que ceux-ci répondent aux exigences de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

Par cette position, le commissaire aux comptes affirme pleinement son rôle de garant de la transparence financière et de protecteur de l'intérêt général, en veillant à ce que l'information diffusée par l'entreprise soit digne de confiance.

Conclusion de la troisième partie :

La troisième partie du polycopié met en évidence que la mission de commissariat aux comptes repose sur une démarche méthodologique rigoureuse, structurée en phases successives et complémentaires. De la prise de connaissance initiale à la formulation de l'opinion, en passant par l'évaluation du contrôle interne et la réalisation des contrôles substantifs, le commissaire aux comptes mobilise un ensemble cohérent de techniques et d'outils visant à obtenir une assurance raisonnable sur la fiabilité des états financiers. Cette organisation progressive des travaux traduit l'évolution de l'audit vers une approche fondée sur l'analyse des risques, dans laquelle la planification et la compréhension de l'entité occupent une place centrale.

Par ailleurs, l'analyse détaillée des cycles comptables et la mise en œuvre des contrôles des comptes permettent d'assurer une couverture exhaustive des postes significatifs des états financiers. La collecte et l'évaluation des éléments probants, la documentation des travaux ainsi que la formalisation des conclusions constituent des étapes déterminantes dans la construction du jugement professionnel de l'auditeur. À cet égard, la qualité de la documentation et la traçabilité des diligences apparaissent comme des garanties essentielles de la fiabilité de l'opinion émise et de la conformité de la mission aux normes professionnelles.

La phase de finalisation et la rédaction du rapport d'audit consacrent l'aboutissement de la mission du commissaire aux comptes, en assurant la communication des résultats de ses travaux aux utilisateurs des états financiers. À travers l'expression de son opinion, le commissaire aux comptes joue un rôle central dans la crédibilisation de l'information financière et le renforcement de la confiance des parties prenantes. Ainsi, le déroulement de la mission ne se limite pas à une succession d'étapes techniques, mais s'inscrit dans une logique globale de gouvernance, de transparence et de sécurisation des relations économiques.

Conclusion Générale

L'étude du commissariat aux comptes dans le cadre de la législation algérienne met en évidence le rôle central occupé par cette institution dans le dispositif de gouvernance des entreprises et dans la régulation de la vie économique. À travers l'analyse de son cadre juridique, de ses missions et du déroulement de ses diligences, il apparaît clairement que le commissaire aux comptes ne se limite pas à une fonction technique de vérification des comptes. Il constitue un acteur clé de la transparence financière, chargé de garantir la fiabilité de l'information comptable et de protéger les intérêts des différentes parties prenantes, notamment les actionnaires, les créanciers et les partenaires économiques.

La mission du commissaire aux comptes, telle qu'organisée par la réglementation, repose sur une articulation cohérente entre une mission générale de certification et des missions particulières à caractère préventif et informatif. Cette dualité traduit une évolution significative de la fonction, qui tend à dépasser le cadre traditionnel du contrôle a posteriori pour s'inscrire dans une logique de veille, d'alerte et d'anticipation des risques. À cet égard, les obligations de révélation des faits délictueux et de mise en œuvre de la procédure d'alerte illustrent pleinement la dimension d'ordre public de la mission, conférant au commissaire aux comptes un rôle déterminant dans la prévention des défaillances et la moralisation des pratiques de gestion.

Par ailleurs, l'analyse du déroulement de la mission d'audit met en évidence l'importance d'une démarche méthodologique rigoureuse, fondée sur la compréhension de l'entité, l'évaluation des risques, l'appréciation du contrôle interne et la mise en œuvre de contrôles adaptés. La qualité des travaux réalisés, la pertinence des éléments probants collectés et la rigueur de la documentation conditionnent directement la fiabilité de l'opinion exprimée. En ce sens, le rapport d'audit constitue non seulement l'aboutissement de la mission, mais également un instrument essentiel de communication financière, permettant de renforcer la confiance des utilisateurs des comptes.

Toutefois, l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes s'inscrit dans un environnement complexe, marqué par des contraintes juridiques, économiques et organisationnelles. Le respect du principe de non-immixtion dans la gestion, conjugué à l'obligation d'alerte et de révélation, place le commissaire aux comptes dans une position d'équilibre délicat, nécessitant un haut niveau de compétence, d'indépendance et d'éthique professionnelle.

Cette exigence est d'autant plus forte dans le contexte algérien, où les défis liés à la modernisation des pratiques comptables, au renforcement du contrôle interne et à l'amélioration de la qualité de l'information financière demeurent importants.

Le commissariat aux comptes apparaît comme une institution fondamentale au service de la transparence, de la sécurité des transactions et de la stabilité du système économique. Il contribue à réduire les asymétries d'information, à renforcer la crédibilité des états financiers et à promouvoir une meilleure gouvernance des entreprises. Dans un contexte de globalisation et de convergence vers les standards internationaux, le renforcement du cadre normatif, le développement des compétences professionnelles et l'adaptation des pratiques aux exigences contemporaines constituent des enjeux majeurs pour l'avenir de la profession en Algérie.

Annexes

Annexe 01 :

Courrier de Révélation

Monsieur le Procureur de la République

Tribunal de

Adresse.....

Lieu..... Date

Objet : Révélation pour faits délictueux

Monsieur le Procureur de la République, En notre qualité de commissaire aux comptes de la société [Nom, forme juridique, adresse, N° RC, et en application de l'article 715 bis 13 alinéa 2 du Code de Commerce, nous portons à votre connaissance les faits suivants :

- Préciser la raison sociale et l'objet de la société.
- Préciser, le cas échéant, quelques chiffres significatifs du bilan clos, chiffre d'affaires, résultat, total bilan.
- Préciser notamment des éléments permettant au Procureur d'apprécier l'importance relative de la fraude (ex : montant annuel des achats en cas de fraude sur une facture fournisseurs) ;
- Indiquer les circonstances de découvertes des faits délictueux (ex : la direction nous a informé le (Date) ; nous avons découvert, lors de nos travaux sur les comptes arrêtés au (Date) ;
- Description objective des faits relevés (si la société a déposé une plainte, reprendre les termes de la plainte, joindre la copie de la plainte déposée par la société le cas échéant ;
- Ne pas qualifier pénalement les faits, les décrire factuellement ;
- Attention à ne pas citer nominativement la ou les personnes potentiellement impliquées mais les désigner par leur fonction (ex : un comptable, un salarié) ;
- Le cas échéant, préciser si la situation a été régularisée et la manière dont elle a été régularisée.
- Nous sommes à votre disposition pour tout complément d'information que vous jugeriez utile. Nous vous prions, Monsieur Le Procureur, d'agréer l'expression de nos salutations respectueuses.

Signature du Commissaire Aux Comptes

Annexe 02 :

Certification sans Réserve

Oran, le

A Monsieur Le Président, de l'Assemblée
Générale de l'Entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

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

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle n'ont pas révélé d'insuffisances significatives, et notre examen nous a donné la conviction que les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement la situation financière de l'entreprise X au 31 décembre 2017, et le résultat de ces opérations sur l'exercice clos à cette même date, en conformité avec les principes comptables généralement admis.

Signature du Commissaire Aux Comptes

Annexe 03 :

Certification avec Réserve

Oran, le

A Monsieur Le Président, de l'Assemblée
Générale de l'Entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

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

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle, que nous avons mené ont révélé des insuffisances. Certaines observations et recommandations jugées nécessaires sont reprises dans nos commentaires sur les états financiers, qui ont trait principalement :

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

Signature du Commissaire Aux Comptes

Annexe 04 :

Refus de Certification

Oran, le

A Monsieur Le Président, de l'Assemblée
Générale de l'Entreprise X

Exercice clos le 31/12/N

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er Janvier au 31 Décembre N de votre entreprise.

Nous avons vérifié les comptes annuels de l'entreprise X pour cet exercice qui font apparaître un total actif/passif net de : Y Dinars et un bénéfice net de : Z Dinars, ainsi que la sincérité des informations relatives à la situation financière apparaissant sur les documents qui sont mis à votre disposition à l'occasion de cette assemblée générale.

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

Nous avons opéré essentiellement par sondages, recoupements d'informations, tests et autres procédures d'audit. Les états financiers ont été établis sous les formes de présentation prévues par le Système Comptable et Financier à savoir : Bilan ; compte de résultat ; tableau des flux de trésorerie ; tableau de variation des capitaux propres et annexe.

Les travaux de contrôle, que nous avons mené ont révélé indications et description des inexactitudes et irrégularités et anomalies s'opposant à la certification.

Les motifs ci-dessus, nous conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité les comptes annuels de votre entreprise.

Signature du Commissaire Aux Comptes

Annexe 05 :

La consultation pour la Désignation d'un Commissaire Aux Comptes

Préambule : Dans le cadre de l'application des dispositifs du décret exécutif N°11- 32 du 27 janvier 2011, relatif à la désignation des commissaires aux comptes, l'institut national algérien XXX lance un appel d'offre afin de désigner son commissaire aux comptes pour les exercices 20XX à 20XX. Les professionnels peuvent postuler en tant que personne physique ou morale.

Autorisation prise de connaissance

Je soussigné, le Directeur Général de XXX avoir autorisé le Soumissionnaire :

Nom :

Adresse :.....

de procéder à une évaluation de la mission de commissariat aux comptes par une prise de connaissance :

1. De l'organisation de l'institut et de ses démembrements ;
2. Des rapports des commissaires aux comptes des exercices précédents ;
3. D'autres informations éventuelles et nécessaires à l'évaluation de la mission.

A ce titre :

Le soumissionnaire peut bénéficier d'un espace de travail aménagé durant les trois jours accordés.

Le soumissionnaire (le commissaire aux comptes et/ou ses collaborateurs) est tenu au secret professionnel lors de la prise de connaissance des documents conformément aux dispositions de l'article 71 de la loi N°10- 01 du 29 juin 2010.

La consultation des documents débutera le..... et prendra fin le (à renseigner par le soumissionnaire)

Le soumissionnaire
(Lu et approuvé)

le Directeur Général de XXX

Annexe 06 :

Déclaration sur l'honneur
(Incompatibilité et Interdiction)

Nom Prénom :

Adresse :

Je soussigné(e) Madame/Mademoiselle/Monsieur,
demeurant au,
déclare, sur l'honneur, de n'être frappé d'aucune interdiction d'exercer la profession
conformément à la loi N°10-01 du 29 juin 2010. J'ai bien conscience que cette déclaration
pourra être produite en justice et que toute fausse déclaration de ma part m'expose à des
sanctions prévues par la loi.

Pour servir et faire valoir ce que de droit.

Fait à (.....), le (.....)

Signature

Annexe 07 :

Déclaration sur l'honneur

(Situation d'indépendance)

Nom Prénom :

Adresse :

Je soussigné(e) Madame/Mademoiselle/Monsieur,
demeurant au,
déclare, sur l'honneur, répondre aux conditions d'indépendance fixées par la loi N°10-01 du
29 juin 2010. J'ai bien conscience que cette déclaration pourra être produite en justice et que
toute fausse déclaration de ma part m'expose aux sanctions prévues par la loi.

Pour servir et faire valoir ce que de droit.

Fait à (.....), le (.....)

Signature

Annexe 08 :

Prénom Nom :.....

Adresse de l'expéditeur :.....

.....

.....

Monsieur le Directeur Général

de XXX

Rue

Objet : Offre de Prestation

Monsieur,

À la suite de votre appel d'offre de service relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes du..... Je me suis renseigné sur la nature et le fonctionnement de l'entreprise, les lois et règlements, la structure organisationnelle, les pratiques comptables, les recommandations des vérificateurs précédents et les écritures de régularisation. J'ai étudié les moyens les plus efficaces et les plus économiques de m'acquitter de la mission. De plus, j'ai établi, avec vos représentants, la liste des documents et des travaux comptables qui devront m'être fournis si cette mission m'est confiée.

Monsieur,

J'exécuterai ma mission conformément à la loi en vigueur. Ma vérification comportera par conséquent les sondages et autres procédés que je jugerai nécessaires dans les circonstances afin d'être en mesure d'exprimer une opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de votre entreprise. En conséquence, je planifierai et exécuterai ma vérification de manière à fournir l'assurance raisonnable que seront détectées les fraudes et erreurs ayant une incidence importante sur les états financiers dans leur ensemble, y compris les illégalités dont les conséquences ont une incidence importante sur les états financiers.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Signature

Référence Bibliographique

Les Ouvrages

- **Colasse, Bernard.** *Comptabilité générale*. Paris : Economica.
- **Colasse, Bernard.** *L'audit, contrôle légal et commissariat aux comptes*. Paris : Economica.
- **Mikol, Alain.** *Audit financier*. Paris : Eyrolles / Foucher.
- **Renard, Jacques.** *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris : Eyrolles.
- **Pigé, Benoît.** *Audit et contrôle interne*. Paris : Management et Société.
- **Jensen, Michael C., et Meckling, William H.** "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, 1976.
- **Watts, Ross, et Zimmerman, Jerold.** *Positive Accounting Theory*.

Thèses et Mémoires

- BELAYACHI Zahira, « La mission des commissaires aux comptes et la gouvernance d'entreprise », Diplôme de Master, Mostaganem, Université Abdelhamid Ibn Badis, 2014-2015
- BEN AMMAR Chaima, « L'audit de la fraude dans le cadre d'une mission spéciale », Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Tunis, 2021/2022.
- BENGHERNOUT Farid, « Le Rôle de l'Audit Interne et l'Audit Comptable et Financier dans la Prise de Décision dans les Entreprises Economiques », Diplôme de Master, Mostaganem, Université Abdelhamid Ibn Badis, 2015-2016.
- BOUZIANE Mohammed, « Le commissaire aux comptes et la défaillance des Entreprise Algériennes », Diplôme de Master, Mostaganem, Université Abdelhamid Ibn Badis, 2015-2016
- FELLA Ayachi, « Commissariat Aux Comptes et Gouvernance d'Entreprise », diplôme de doctorat, Oran, Université d'Oran 2, 2017-2018.
- MONCEF Ben Mohamed Jahech « L'approche par les risques et sa contribution dans l'amélioration du jugement de l'auditeur », Institut Supérieur de Gestion, Gabes, 2006.

- OUILFANE S., « Commissariat Aux Comptes et Gouvernance d'Entreprise : Normes et Applications » Mémoire de master en sciences financières et comptabilités, Université Mouloud Maamri Tizi Ouzou, 2021.

Articles et Revues

- Ibn Badis Mostaganem, Revue n°01, « Les Diligences du Commissaire Aux Comptes Face à la Continuité d'Exploitation dans le Contexte Algérien », 2022.
- BOULAHDOUR C., Revue Algérienne de Comptabilité et d'Audit n°01, « Audit Interne et Commissariat Aux Comptes", 1^{er} Trimestre 1994.
- ZAATRI Mohamed, Expert-comptable, Commissaire aux comptes, la revue de l'expert-comptable n°03, « le commissariat aux comptes en milieu conflictuel », Novembre 2022.

Normes d'audit et référentiels professionnels

International Federation of Accountants. (2018). *Handbook of International Standards on Auditing (ISA)*. IFAC.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *International Standards on Auditing*. IFAC.

IFAC. (2010). *Guide to using International Standards on Auditing in the audits of small- and medium-sized entities*. IFAC.

Chambre nationale des commissaires aux comptes (Algérie). (2023). *Dossier type de travail du commissaire aux comptes*. CNC.

Textes Réglementaires

Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce, modifiée et complétée. Alger

Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Alger : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n° 42.

Décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ainsi que les modalités et délais de leur transmission. Alger : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire.

Arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes. Alger : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire, n° 24 du 30 avril 2014.

Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, modifiée et complétée. Alger : Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire.

Code pénal algérien, notamment les dispositions relatives au secret professionnel et à la conservation confidentielle des informations obtenues dans l'exercice de la mission.

Webographie

- <https://comptabilite.ooreka.fr>.
- <https://www.l'expert-comptable.com>.
- <https://www.cncc-dz.com>.
- <https://www.esca.ma>.

Résumé :

Ce polycopié présente le commissariat aux comptes dans la législation algérienne en exposant ses fondements juridiques, ses missions et ses responsabilités.

Il montre que le commissaire aux comptes occupe une place centrale dans la transparence financière et la sécurisation de l'information comptable.

Le document distingue la mission générale de certification des comptes des missions particulières, notamment l'alerte, la révélation des faits délictueux et les interventions sur les opérations sociales.

Il décrit également le déroulement méthodologique de la mission d'audit, depuis la planification jusqu'à l'expression de l'opinion.

L'ensemble met en évidence le rôle du commissaire aux comptes comme acteur de gouvernance, de régulation et de protection de l'intérêt général.

Les missions d'audit légal ou Commissaire Aux Comptes se basent sur le respect de règles d'indépendance et de conflits d'intérêts fondées sur l'application des normes d'audit nationales et internationales

Mots clés : Le Commissaire Aux Comptes, Missions Générales, Missions Connexes, Procédure d'alerte.

Abstract :

This course document examines statutory auditing in Algerian legislation by presenting its legal foundations, missions, and responsibilities.

It shows that the statutory auditor plays a central role in financial transparency and in securing accounting information.

The text distinguishes between the general certification mission and specific missions such as alert procedures, disclosure of criminal facts, and interventions in corporate operations.

It also describes the methodological process of an audit engagement, from planning and entity understanding to the expression of the audit opinion.

Overall, the document highlights the auditor's role as a key actor in governance, regulation, and the protection of the public interest. Legal audit or Auditor assignments are based on compliance with rules of independence and conflicts of interest based on the application of national and international auditing standards.

Key Words : The auditor, general missions, related missions, alert procedure.

ملخص :

يعرض هذا المطبوعة موضوع محافظ الحسابات في التشريع الجزائري من خلال بيان أسسه القانونية ومهامه ومسؤولياته. ويبرز أن محافظ الحسابات يحتل مكانة أساسية في تعزيز الشفافية المالية وتأمين المعلومة المحاسب. كما يميز بين المهمة العامة المتمثلة في التصديق على الحسابات والمهام الخاصة لاسيما الإنذار، والتبليغ عن الأفعال الجرمية، والتدخل في العمليات المرتبطة بالحياة الاجتماعية للمؤسسة. ويشرح أيضاً المراحل المنهجية لمهمة التدقيق، ابتداءً من التخطيط وفهم المؤسسة إلى غاية صياغة الرأي المهني. ويؤكد هذا العمل أن محافظ الحسابات يعد فاعلاً مهماً في الحوكمة والتنظيم وحماية المصلحة العامة

تستند مهام التدقيق القانوني أو المراجع الحسابات إلى الامتثال لقواعد الاستقلالية وتضارب المصالح على أساس تطبيق معايير التدقيق الوطنية والدولية.

الكلمات المفتاحية: مراجع الحسابات، البعثات العامة، البعثات ذات الصلة، إجراءات التنبيه.