

**UNIVERSITÉ D'ORAN**

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DES SCIENCES DE GESTION ET DES SCIENCE COMMERCIALES**

**DEPARTEMENT DE SCIENCES COMMERCIALES**

**Spécialité : Management/ Audit, Comptabilité et Contrôle**

**Mémoire de Magister**

**Thème :**

**La Pratique de l'Audit Comptable et Financier dans les  
Entreprises Publiques Economiques EPE  
Cas : Groupe GIC ERCO**

**Présenté par :**

**M<sup>elle</sup> DERROUIS SALIMA**

**Sous la Direction :**

**M<sup>r</sup> CHOUAM BOUCHAMA (Directeur)**

**M<sup>r</sup> LAHLOU CHERIF (Co-directeur)**

**Année Universitaire : 2009/2010**

## Remerciements

*Mes remerciements ainsi que mes gratitudes vont tout particulièrement à :*

- ✓ *Ma mère qui a su me donner une bonne éducation et volonté ; Elle m'a encouragé et soutenu dans tout mon parcours pédagogique, les mots me manquent pour exprimer ma profonde reconnaissance ;*
- ✓ *Ma sœur qui n'a pas hésité de me porter aide, soutient et de m'encourager sans cesse ;*
- ✓ *Mon Mari qui m'a soutenu, aidé tout au long de mon parcours post gradué ;*
- ✓ *Mon oncle Mr DERROUIS ABD ERRAHMANE, qui n'a pas hésité à me donner le coup de pouce.*

*Je tiens à remercier vivement Mr CHOUAM BOUCHAMA qui a bien voulu m'encadrer.*

*Je suis particulièrement reconnaissante à Mr LAHLOU CHERIF qui a bien voulu diriger ce travail, en collaboration avec Mr CHOUAM BOUCHAMA, ses conseils et ses recommandations ont largement déterminé le contenu de ce mémoire, qu'il trouve ici l'expression de mon profond respect et ma très haute considération.*

*Mes remerciements et mes gratitudes à Mr DJLOULI YUCEF qui m'a incité à m'inscrire au post graduation.*

*Je tiens a remercié ma meilleure amie M<sup>elle</sup> HAMMADI MALIKA qui m'a aidé et encourager.*

*Sans oublier mes amies : M<sup>me</sup> KERRAR SALIMA, et M<sup>elle</sup> HAMDDAD NADIA*

*Mes gratitudes au personnel du Groupe GIC ERCO & filiale SCIBS :*

- ✓ *Mr BOUHADJEB ;*
- ✓ *M<sup>me</sup> HAFIDA ;*
- ✓ *M<sup>elle</sup> BENDIMEREDE.*

*"Jamais un Orateur n'a Pensé en Parlant,*

*Jamais un Auditeur n'a Pensé en*

*Écoutant "*

*Alain, Emile Chartier*

*Mortagne-au-Perche 1868-Le Vésinet 1951*

*Propos sur l'éducation*

*P.U.F.*

# Sommaire

Introduction Générale .....	5
Chapitre I : L'évolution du contrôle au sein de l'entreprise publique Algérienne & La dimension Historique de l'Audit.....	10
Section I : l'évolution de l'entreprise publique Algérienne .....	11
Section II : la dimension historique et culturelle de l'Audit.....	24
Section III : l'Histoire de l'Audit dans l'entreprise publique Algérienne.....	33
Conclusion: .....	51
Chapitre II : L'Audit comptable et Financier .....	55
Section I : Introduction à l'Audit comptable et financier.....	55
Section 2: I La Méthodologie de l'Audit Comptable et Financier .....	80
Section 3 : Techniques, Rapport, et la responsabilité de l'Auditeur financier.....	92
Conclusion : .....	113
Chapitre III : L'Audit Comptable et Financier au sein du groupe GIC ERCO. ....	115
Section 1 : Le Groupe GIC ERCO.....	117
Section 2 : la filiale SCIBS .....	146
Conclusion : .....	178
Conclusion Générale : .....	180

# Introduction Générale

A l'échelon de l'économie mondiale, et au cours de ces dernières décennies, il s'est engagé un grand mouvement de réformes économiques, et plus particulièrement, dans les pays du tiers monde. Ces mutations économiques ont causé de nombreuses contestations, quant à leurs particularités théoriques, politiques, et économiques que par l'ampleur de leurs mise en application dans de nombreux pays ; Au-delà de leurs perspectives, ces reformes semblent faire l'unanimité quant à la nécessité de leurs applications.

L'Algérie, face aux impératifs de cette révolution, a mis en œuvre un vaste programme de réformes économiques, dont le but est d'établir un mode de gestion plus performant, capable de faire de l'entreprise publique le générateur de l'accumulation financière.

La modernisation de l'appareil économique est devenue une priorité du pays qui est conscient que les réformes structurelles restent la clé de la relance de l'activité privée, ce qui suppose, entre autres, la restructuration du secteur public, la relance des privatisations, la réforme du secteur bancaire et l'amélioration de l'environnement des affaires.

La décennie quatre vingts, plus précisément, l'année dix neuf cent quatre vingts huit a été caractérisée par l'autonomie et la restructuration des entreprises publiques. Certaines lois ont été promulguées, dont l'objectif essentiel se manifestait par la gérance "rationnelle" de l'entreprise publique.

Ces réformes visaient, particulièrement : à la transformation progressive d'une gestion administrée centralisée vers une gestion autonome et conforme aux normes internationales par la réhabilitation des concepts de commercialité et de rentabilité ; Et à une conception purement financière et comptable qui occulte les aspects managériaux pour se concentrer sur les conditions à réunir.

Elles s'avéraient donc révélatrices d'un nouveau mode de gestion, non plus basé uniquement sur une accumulation physique du capital, mais également, et surtout, sur une

accumulation financière du capital puisque "efficacité", "rentabilité", "performance" et " l'image fidèle de l'entreprise" apparaissent comme les mots clés de ces réformes.

L'exécution de cette nouvelle conception de gestion, et des réformes engagées en faveur des entreprises publiques économiques, dépend, essentiellement de la crédibilité, la sincérité et de la faisabilité de l'information comptable et financière, pour : gérer, évaluer, restructurer, organiser, assainir, réévaluer, liquider,... et privatiser les entreprises publiques.

Compte tenu de l'importance accordée à l'information financière, les Décideurs ainsi que les Managers de l'entreprise doivent veiller, à tout moment, à la crédibilité de toute information produite par leurs structures.

Il est donc indispensable que ces firmes se dotent progressivement d'une organisation adaptée, et d'un système d'autocontrôle<sup>1</sup> ; D'autre part, de faire appel ou soumettre au contrôle externe.

L'opération de contrôle ou d'évaluation des systèmes adaptés, qui est désigné "d'Audit Comptable et Financier", constitue donc l'examen critique qui permet de vérifier les informations fournies par l'entreprise, et en même temps, un moyen de prudence et d'austérité, du fait qu'elle lute contre les irrégularités, le gaspillage, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques.

L'Audit comptable et financier est défini comme étant<sup>2</sup> : l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et sincérité du bilan et des comptes de résultats d'une entreprise.

A travers notre thème de recherche, on s'intéressera à :

***Est-ce que l'Audit Comptable et Financier est appliqué dans les entreprises publiques économiques (EPE) ? Produit-il un impact sur la gestion et la stratégie de ces structures ?***

---

<sup>1</sup> La loi 88/01 ; chapitre cinq et huit.

<sup>2</sup> (Extrait des normes de révision comptable de l'ordre des experts-comptables et comptable agréés, [OECCA]).

D'où ressort autres questions secondaires liées à cet aspect :

- ✓ Comment est la pratique de ce procédé au sein de l'entreprise publique ?
- ✓ Quel est le type des missions menées dans ce cadre ?
- ✓ Est-ce que ces missions se limitent seulement, dans le cadre d'Audit légal ?
- ✓ Est-ce que les entreprises publiques, se dotent effectivement d'une cellule d'Audit Comptable et Financier, en application de la loi n° 88-01 du 12/01/1988 portant l'autonomie des entreprises publiques?
- ✓ Si elle existe, qu'elle est son palier sur l'échelon organisationnel?
- ✓ Réduit-t-elle les problèmes que rencontrent les managers dans l'application de leurs décisions ?
- ✓ Améliore-t-elle le système de gestion ?

Afin de répondre à notre question principale et aux autres questions secondaires, nous avons proposé les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 01** : Plus l'entreprise s'ouvre (ouverture du capital) et s'agrandit, plus il y a nécessité de pratiquer l'Audit.

**Hypothèse 02** : Plus il est fait usage de l'Audit, plus la situation de l'entreprise s'améliore

Dans cette optique, et pour répondre à ces interrogations, nous proposons de développer notre thème de recherche comme suit :

- Le premier chapitre est intitulé : l'évolution de l'Audit et du contrôle dans l'entreprise publique Algérienne, qui s'articule autour de trois sections.

Dans la première section nous traiterons l'évolution de l'entreprise publique et du contrôle au sein de sa structure ; Dans la seconde section nous approcherons le développement historique de l'Audit comptable et Financier ; Et en fin, dans la troisième section nous aborderons l'évolution de cette pratique en l'Algérie.

- Le deuxième chapitre nommé: l'Audit comptable et financier, est réparti en trois sections.

La première section abordera l'introduction à l'Audit Comptable et Financier ; La seconde traitera de la méthodologie et de la démarche de ce dernier ; En dernière section, nous approcherons les techniques de l'Audit comptable et financier ;

- Le troisième chapitre est l'étude empirique où nous allons vérifier la réalité de cette pratique dans les entreprises publiques économiques Algériennes. Nous avons choisi comme étude de cas le Groupe GIC ERCO, ce chapitre sera divisé en deux sections.

La première section, traitera de la pratique au sein du Groupe GIC-ERCO et la fonction d'Audit comptable et financier ; puis, la deuxième section abordera l'état de la pratique de l'Audit comptable et financier au sein de la filiale SCIBS de Béni – Saf.



**CHAPITRE I :**  
**L'Évolution Du Contrôle au**  
**Sein de**  
**L'Entreprise Publique**  
**Algérienne.**

**&**

**La dimension historique de**  
**l'Audit.**

## **Chapitre I : L'évolution du contrôle au sein de l'entreprise publique Algérienne & La dimension Historique de l'Audit**

Depuis l'indépendance, l'Algérie a lancé des grands projets économiques, qui ont permis la mise en place d'une assise industrielle dense, et de tirer profit de la rente pétrolière, dont une bonne partie a été réinvestie dans les projets de développement économique.

La période 1962 – 1971 de l'économie Algérienne était marquée principalement par la nationalisation des secteurs clés de l'économie et la création d'entreprises publiques; Ainsi que la mise en place d'un processus de planification centralisé.

De ce fait, une série de mesures ont été prises dans le but de permettre à l'économie Algérienne une extension au-delà du secteur des hydrocarbures qui représente jusque-là, le secteur générateur des ressources financières pour l'Algérie.

En effet, l'entreprise de l'Etat était le moteur générateur, pendant plusieurs années, de cette révolution économique. Elle avait évolué en tenant compte des facteurs politiques, économiques et sociaux, ainsi que des conjonctures nationales et internationales.

Ces entreprises publiques avaient au fur et à mesure pris des dimensions importantes, exigeant pour la maîtrise de leur gestion des restructurations.

L'Algérie avait engagé plusieurs réformes économiques, dont le but était de trouver une meilleure gérance pour cette entité. Or, la deuxième vague de réforme économique était la plus importante parmi elles, car elle a bouleversé le champ économique Algérien ; comme, l'entreprise publique était l'instrument de l'Etat devint autonome conformément à la loi n° 88-01.

Vu l'importance des volumes d'opérations industrielles, commerciales et financières effectuées par ces entreprises, et son rôle dans le développements économique et nationale à incité les autorités de multiplier les demandes d'information, et chercher les moyens les plus fiables pour vérifier la sincérité de l'information diffusé par ces dernière, et contrôler les entités publiques.

La loi n° 88-01 relative à l'autonomie des entreprises publique, dicte dans son chapitre VIII, que le contrôle est la meilleur contrainte d'assurance pour une gérance rationnelle, et elle souligne, en générale, l'audit d'entreprise, et en particulier, de l'Audit Comptable et Financier.

## **Section I : l'évolution de l'entreprise publique Algérienne**

L'entreprise publique, par définition est comme toute autre entité économique, dont l'objectif est de produire une valeur ajoutée, tirée un profit et la pérennité ; Par contre, son capital appartenant à l'état, c'est donc là, ou réside la différence entre elle et autre entreprise économique.

En vu d'assurer le développement continu, l'État crée et fait fonctionner des entreprises publiques, qui constitue un moyen privilégié de production de biens et de services et d'accumulation du capital.

Le rôle de ces entreprises ne se limitait pas à une activité économique bien précise, créatrice de richesse. En plus, elles étaient chargées de réaliser les infrastructures dont elles avaient besoin pour leur développement et aider aussi les collectivités locales qui, à cette époque, disposaient de peu de moyens humains et matériels.

Ces entités ont été considérées comme l'instrument stratégique au service du développement économique ; En conséquence, leur direction et la prise de décision, revint aux pouvoirs publics.

Chacune d'entre elles, avait son propre plan annuel, les ministères concernés approuvaient ces plans, contrôlaient les importations, la fixation des prix de vente et les programmes d'investissement sur des périodes pluriannuelles étaient étudiés, approuvés et mis en œuvre.

A cet effet, l'entreprise publique a connu plusieurs modes de gestion depuis sa création, de l'autogestion à l'autonomie de gestion : de l'autogestion à la nationalisation, la gestion socialiste des entreprises (G.S.E), la restructuration (vague 1 : organique et financière, vague 2 : l'autonomie) et au programme d'ajustement structurel (P.A.S).

De ce fait, le contrôle de ces dernières a été modifié selon le mode de gestion appliqué.

## **Sous-section 1 : la gestion centralisée**

Sous l'ombre de la gestion centralisée, le fonctionnement et l'organisation de l'entreprise publique avait engendré l'évolution des différents modes de gestion. Elle avait été dominée alternativement par l'autogestion, la société nationale, l'entreprise nationale puis la gestion socialiste et la restructuration organique et financière.

### **1- L'Autogestion :**

Au lendemain de l'indépendance, pour défendre l'intérêt du pays, les travailleurs ont pris en main la gérance de leur propre unité industrielle, en conséquence, des comités de gestion ont été créés, d'où leur membre étaient des travailleurs de l'entité; Un acte participatif a incité l'Etat de le formaliser juridiquement par **l'autogestion**<sup>3</sup>.

Considéré comme entreprise publique autogérer, toute entité ayant plus de dix salariés<sup>4</sup> et déclarées vacantes<sup>5</sup>. Elle était structurée en 3 organes principaux<sup>6</sup>: l'assemblée générale des travailleurs, le comité de gestion et le directeur de l'entreprise.

### **2- La société nationale :**

Dès 1964, pour prendre en main la gérance de certaines activités, récupérer les richesses et les leviers de financement, l'Etat a créé plusieurs sociétés dont le but est de faire naître le projet économique et social, en outre, pour appliquer la stratégie d'érection de l'économie, et étendre la propriété publique. Ce mode de gestion est appelé **la société nationale**.

La société nationale est spécifiée par une centralisation des structures, sa gestion est confiée à un directeur général nommé par décret et sur proposition du ministère tutelle, assisté d'un organe appelé parfois conseil d'administration ou conseil d'orientation et elle utilisait la comptabilité commerciale.

---

<sup>3</sup> Les décrets N°62-02 du 22/10/1962 et le décret N° 63-95 du 22/03/1963 relatif à la réglementation et organisation de l'Autogestion

<sup>4</sup> Décret du 23/11/1962.

<sup>5</sup> Décret du 22/03/1963.

<sup>6</sup> La réglementation de l'Autogestion et les organes constituant ont été instaurées par les décrets N°63-95 du 22/03/1963 et N°63-98 du 22/03/1963.

L'organisation de cette société a connu trois modèles : le premier mode d'organisation, la société nationale était ordonnée comme une société anonyme dotée d'un conseil d'administration ; le second mode d'organisation qui dissimule deux axes principaux, un reproduisait la préoccupation d'un contrôle administratif et l'autre introduisait la participation des travailleurs , cette organisation avait été traduit par la commission de contrôle composé de 08 membre : 04 représentants l'Etat, 01 de la banque centrale, 01 de la caisse Algérienne de développement et 02 travailleurs ;d'autre part, le dernier mode d'organisation était caractérisé par une structure autoritaire, un directeur générale nommé par décret et dispose de tous pouvoirs sous la tutelle du ministre.

De même, La société nationale a rencontré de nombreux problèmes (l'absence d'un système homogène, l'hétérogénéité des niveaux technologiques, un objectif économique socialiste dans environnement dominé par les mécanismes du marché et d'une économie capitaliste, etc....), qui ont mis terme à ce mode de gestion, et fin à sa vie économique.

### **3- l'entreprise nationale et la gestion socialiste (G.S.E)**

En 1970, Sur les vestiges du système antécédent, **L'entreprise nationale** était créée dont le but d'améliorer la situation. Cette période a connue un nouveau mécanisme au sein de l'économie nationale, il s'agit, en effet, de la planification et de la réforme financière.

L'ordonnance de janvier 1970<sup>7</sup>(instituant la planification), préconise la planification comme moyen d'aménagement économique. La planification centralisée a suscité une suite de retentissement sur l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise publique; comme la perte de l'autonomie, un programme planifié, etc. L'entreprise publique était devenue un organe déconcentré de l'administration de l'Etat.

Pour atteindre les objectifs du plan, il a fallu centraliser les ressources financières, des réformes financières avait été mise en œuvre afin d'assurer le financement rationnel des projets d'investissements à l'échelle macro-économique.

Sur ce, des nouveaux éléments d'organisation de l'entreprise publique avait été introduit par la loi de finance 1970 complétée par celle de 1971. Par conséquence, l'entreprise publique avait exercé la fonction instrumentale au service de l'administration économique, car elle était soumise aux injonctions de son ministère tutelle, aux prescriptions, ministère du finances, ministère du commerces, ministère du travail, et de la banque auprès de la quelle était domiciliée etc.. ; Ceci avait réduit complètement son champ décisionnel et avait éliminé son autonomie.

---

<sup>7</sup> L'ordonnance n°70-10 du 20/01/1970 portant plan quardinnal 1970/1973

Du quelle, l'entreprise publique à partir 1970 était devenue un espace d'accumulation du capital étatique ou précisément dit un outil opérationnel d'exécution des projets d'investissements qui ont été déterminé par le plan.

A cet effet, l'avènement de la planification centralisé et de la réforme financière l'entreprise publique était devenu un organe déconcentré de l'administration économique de l'Etat.

Après l'adoption de la planification, la réforme financière, la nationalisation des hydrocarbures le 24/02/1971 et la promulgation des textes de la révolution agraire le 08/11/1971 fut survenu des textes promulguant **la gestion socialiste des entreprises (G.S.E)**, et cela fut le 16/11/1971.

Ces textes avait crée des profonds mutation sur le plan théorique, ils avaient constitué l'un des éléments fondamentaux pour l'assemblage du puzzle nécessaire à la construction du Socialisme.

Cette réforme visait à uniformiser la structure juridique des entreprises publiques, et elle se caractérisait fondamentalement par l'institutionnalisation de la participation des travailleurs à la gestion de leur entreprise et ils avaient été considérés comme des producteurs gestionnaires.

L'organisation et la gestion socialiste des entreprises avaient été progressivement mises en place à partir 1972. Les organes de gestion sont: l'assemblée des travailleurs, les commissions spécialisées qui sont en nombre cinq, la commission économique et financière<sup>8</sup>, la commission des affaires sociales et culturelles<sup>9</sup>, la commission du personnel et du formation<sup>10</sup>, la commission de discipline<sup>11</sup>, la commission d'hygiène et de sécurité<sup>12</sup>, et le conseil de direction.

D'autre textes avaient été promulgués qui dessinaient toujours l'organisation de cette entité, il s'agit de : le décret N°75-149 du 21/11/1975 relatif aux conseil de direction des

---

<sup>8</sup> Décret N° 74/251 du 28/12/1974 portant la réglementation et l'organisation de la gestion socialiste des entreprises.

<sup>9</sup> Décret N° 74/252 du 28/12/1974 portant la réglementation et l'organisation de la gestion socialiste des entreprises.

<sup>10</sup> Décret N°74/253 du 28/12/1974 portant la réglementation et l'organisation de la gestion socialiste des entreprises.

<sup>11</sup> Décret N°74/254 du 28/12/1974 portant la réglementation et l'organisation de la gestion socialiste des entreprises.

<sup>12</sup> Décret N°74/259 du 28/12/1974 portant la réglementation et l'organisation de la gestion socialiste des entreprises.

entreprises socialiste à caractère économique, et le décret N° 75/150 du 21/11/1975 relatif aux prérogatives des assemblées des travailleurs des entreprises socialiste à caractère économique.

#### **4-La restructuration des entreprises :**

Un bilan économique évaluatif pour la période 1967- 1978 fut démontré plusieurs dysfonctionnements (le déséquilibre financier avait engendré le dérèglement économique, la rigidité dans le fonctionnement de l'économie et la grande complexité de la gestion, etc..) qui avait affété la gestion de l'entreprise publique. Ces dysfonctionnements avait été à l'origine de la crise publique, et de remettre en cause l'ancien mode de gestion.

Le finalité de cette restructuration avait été présenté dans des textes législatives<sup>13</sup> qui se résume dans les points suivant : l'efficacité, la décentralisation, et la responsabilisation des différents agents de l'économie.

Au début des années 1980, la centaine de sociétés nationales a été restructurée en plus de cinq cents entreprises publiques, et le mode d'intégration vertical de chaque société nationale était cassé, voir transformer en concentration horizontale ou plutôt en séparation des fonctions de l'amont et de l'aval. Par exemple: la société NAFTAL est née de cette restructuration de SONATRACH en 1982 puis la séparation de raffinage et de la distribution en 1987.

Suite à cette démarche, les entreprises publiques étaient fractionnées en nombre variable d'entreprises nouvelles, selon des critères fonctionnels et géographiques. Ce pendant, une fois isolées les unes des autres, coupées à la fois de l'amont et de l'aval du cycle de production, devait faire face à de nombreux problèmes financiers; Mais elles étaient incapables de dégager des cash-flows positifs nécessaires au remboursement de la dette, encore moins de participer au budget de l'état et acheter des bons de trésor.

Commencée en 1983/1984, la crise économique en Algérie a été aggravée, dès 1986, par les chutes des prix du pétrole et du dollar qui ont réduit les revenus des exportations, fondés à 95% sur les hydrocarbures. A cet effet, les décideurs ont pensé, ou bien, obligés de revoir la restructuration des entreprises publiques et de lancer un nouveau mode de réorganisation " L'autonomie".

---

<sup>13</sup> Décret N°80/242 du 04/10/1980 relatif à la restructuration des entreprises publiques.

## **Sous-section 2 : la gestion décentralisée**

### **1- l'autonomie :**

Après l'échec de la restructuration organique et financière, plusieurs lois avaient été prédestinées par l'assemblée populaire nationale pour résoudre la crise de gestion. Ces lois étaient :

- ✓ Loi d'orientation sur l'autonomie des entreprises publiques ;
- ✓ Lois sur la planification ;
- ✓ Loi modifiant et complétant le code de commerce ;
- ✓ Loi modifiant et complétant la loi 84-17 du 17/07/84 relative aux lois de finances ;
- ✓ Loi modifiant et complétant la loi du 19/08/86 relative au régime des banques et du crédit.

Cette deuxième vague de réforme se caractérisait essentiellement par une transformation radicale du statut de l'entreprise publique, en vue de restaurer sa personnalité, de la libérer de la structure centrale, de la lui permettre de prendre en charge sa responsabilité, qu'elle soit autogérer, et de la lui créer un esprit initiative, productive et compétitive dont le but qu'elle soit productive non consommatrice, capable de dégager une valeur ajoutée, de tirer un profit envers l'économie nationale et même internationale.

Afin de réaliser ces objectifs, et de créer l'autonomie de cette entreprise, d'abord elle doit procéder préalablement à l'assainissement financier et de déterminer leurs capitaux sociaux.

Un guide méthodologique N°1 fût préparé pour les gestionnaires afin de formaliser juridiquement le statut des nouvelles entreprises publiques économique, qui interprétait les orientations du chapitre 4, du rapport N°III sur l'autonomie des entreprises. Les dispositions de ce guide se faisaient conformément au décret d'habilitation 88-101 du 16/05/1988.

Par contre le guide méthodologique N°2 traduisait l'assainissement financier par la reconstitution des actifs nets et fond de roulements positifs. De ce fait l'assainissement financier compter l'un des premières mesures pour l'entrer des entreprises à l'autonomie et pour leurs réussites.



En effet, l'entreprise et l'Etat fondaient des nouvelles relations de type contractuel et, un nouveau mode de gestion, lequel relève entièrement du droit classique des sociétés commerciales.

« Dans le cadre du processus de développement, l'entreprise publique économique constitue un moyen privilégié de production de biens et de services et d'accumulation du capital.

Elle est au service de la nation et du développement selon le rôle et missions qui lui sont impartis. Elle est une personne morale régie par les règles de droit commercial, sauf disposition légale particulière expressément prévue »<sup>14</sup>

Comme nous le constatons, l'autonomie a rénové l'existence socialiste de l'entreprise publique a une société commerciale (SPA, SARL) ; a l'exception les établissements publics, les associations, coopératives et autres groupements, Art4 de la loi 88-01 : « l'entreprise publique économique, au sens de la présente loi, se distingue :....etc. »

A cet effet, l'entreprise publique est soumise à des règles et lois applicables aux sociétés commerciales.

Parmi les directives de cette loi, la désignation des organes de l'entreprise publique (Assemblées Générales, les organes d'administration, et les organes de gestion) ; En dehors de ces organes, nul ne peut s'immiscer dans la gestion de l'entreprise publique.

## **2- le programme d'ajustement structurel (PAS) et le passage à l'économie de marché :**

Les réformes 1989-1993 n'ont presque rien changé à la situation. À commencer par la restructuration des entreprises publiques qui a été commencée au début des années 1980 sans aboutir en fin à refondre de véritables secteurs économiques capables d'être producteurs de richesses au lieu d'en être consommateurs.

Suite à une crise économique que traversait le pays, dont les conséquences étaient l'apparitions et l'aggravation des déséquilibres macro-économique, un accord de rééchelonnement de la dette fût signé avec le Club de Paris et le Club de Londres (BIRD), accompagné d'un Programme d'ajustement structurel (PAS) dont l'application par l'Algérie est strictement contrôlée par le FMI, la Banque mondiale (BIRD) et l'Union européenne.

---

<sup>14</sup> Art 3 de la loi 88-01: portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.

Cet accord qui est étalé sur une période de 3 ans a permis, avec l'accord de mai 1993, de remédier aux déséquilibres de la balance des paiements fortement affectée par la chute des cours des hydrocarbures et du poids de la dette extérieure.

Le Programme d'ajustement structurel (PAS) est articulé autour de quatre objectifs :

- Favoriser une forte croissance de manière à absorber l'accroissement de la population active et à réduire progressivement le chômage.
- Assurer une convergence rapide de l'inflation vers les taux en vigueur dans les pays industrialisés.
- Atténuer les retombées provisoires de l'ajustement structurel sur les couches les plus démunies de la population.
- Rétablir la viabilité de la position extérieure toute en constituant des réserves de change suffisantes.

Le PAS concerne la libéralisation du régime des changes, la libéralisation du commerce extérieur, la libéralisation des prix, la réformes des entreprises publiques et le développement du secteur privé, une politique financière orthodoxe et la réforme du système foncier, la modernisation et la réforme des finances publiques, un dispositif de protection sociale, le développement du marché du travail et en fin le secteur de l'agriculture par une limitation du soutien des prix des céréales, une réforme du régime foncier ainsi que la privatisation des terres et des activités agricoles.

Le passage d'une économie dirigée à une économie de marché est conforté par la libéralisation du commerce extérieur, la liberté des prix, la promulgation d'une loi sur la concurrence semblable à ce qui existe dans les économies libérales (janvier 1995), la promulgation d'une loi sur la privatisation (août 1995).

Ainsi que la séparation de l'État puissance publique de l'État actionnaire à travers la loi sur la Gestion des Capitaux marchands de l'État (septembre 1995). Cela sans omettre bien entendu la réforme en 1995 du code du commerce et l'installation par la suite de la bourse d'Alger.

Présentés comme un programme ambitieux destiné à ranimer les unités de production, les plans de redressement ont été mis en application non sans difficultés. Le PAS contient 76 actions bien définies et dont l'application programmée dans le temps a été strictement mise en œuvre entre avril 1994 et décembre 1997 par les autorités et les opérateurs économiques et sociaux algériens.

L'issue de trois ans d'application, le PAS a produit des effets récessifs qui ont touché certains secteurs, dont celui de l'industrie. En effet, selon le ministère de l'Industrie l'indice de productivité a chuté d'un peu plus de 11 points entre 1994 et 1997. En revanche, les seules industries ayant enregistré une croissance régulière sont bien logiquement les branches de l'énergie et des hydrocarbures, et la branche des matériaux de construction.

De ce fait, l'État s'est efforcé d'assainir la situation dans laquelle évoluaient ses entités. En l'occurrence, il s'est désengagé des sphères économiques, en décidant de ne pas protéger, comme par le passé, les sociétés nationales. Ces dernières devaient, sans y être préparées, faire face à un environnement issu des décisions macro-économiques. En effet, soumises à rude épreuve, les sociétés nationales n'ont pas réussi à s'adapter à la nouvelle donnée économique, et ce, malgré les sommes colossales dont elles ont bénéficié.

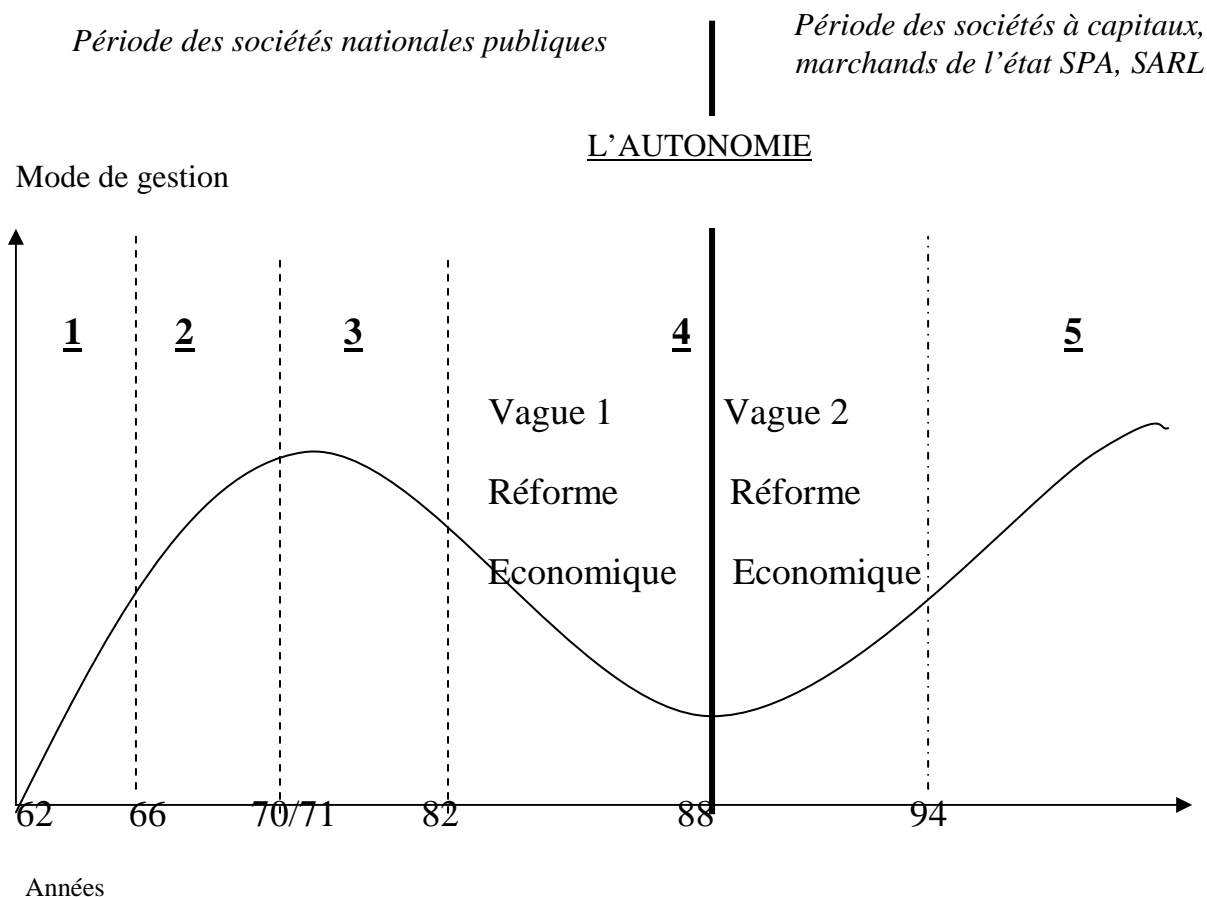
Des réformes qui ont produit des effets pervers dans le monde de l'entreprise : des centaines d'unités de production ont été dissoutes et des milliers de travailleurs ont été licenciés.

Les principaux résultats macro-économiques du PAS sont les suivants :

- L'inflation, après avoir atteint 39% en 1994, est tombée à 6% en 1997 ;
- Les réserves de change sont passées de 1,5 M\$ en 1993 à 2,1 M\$ en 1995 puis 8 M\$ en fin 1997 soit huit mois d'importations ;
- Le ratio du service de la dette extérieure a été ramené de 83% en 1993, à 30% en 1997
- Le PIB, après avoir régressé de 2% en 1993 n'a régressé que de 1% en 1994 pour afficher des taux de croissance de près de 4% en 1995 et 1996 et supérieur à 4,2% en 1997 ;
- Un système de prix fondé sur le marché a été établi, le contrôle des prix et les subventions généralisés ayant été abolis.

Le désengagement de l'État des activités productives et commerciales est allé de pair avec l'établissement d'un système bancaire davantage axé sur le marché, qui a imposé des contraintes budgétaires à ses clients, y compris les entreprises publiques.

Voici un graphe représentatif, récapitulatif de différentes étapes que l'entreprise publique a vécue depuis sa création jusqu'à l'aube de sa privatisation.



**1** : Autogestion ; **2** : Nationalisation ; **3** : Gestion socialiste des entreprises et la planification centralisée ; **4** : Restructuration ; **5** : mis en œuvre le programme d'ajustement structurel

**Figure 1 : Evolution économique de l'entreprise publique économique**  
(Issu d'après le développement de cette section)

## **Sous-section 3 : le contrôle et les modes de gestion appliqués**

### **1- l'Autogestion :**

Dans premier mode de gestion, le contrôle visait beaucoup plus à la sincérité des écritures comptables et la régularité des comptes de fin d'exercice (l'Audit comptable et financier).

Pour cela, ces comptes étaient faits par le comité de gestion, puis contrôler par le conseil des travailleurs, dont 2/3 de leurs membres participait dans la production, ensuite, ils étaient approuvés par l'assemblée des travailleurs.

Comme la plupart des travailleurs étaient des illettrés ne connaissaient pas les lois et ne maîtrisaient pas les techniques comptables, le conseil communal de l'Autogestion faisait appel à l'aide technique et financière de l'organisme tutelle<sup>15</sup>. Ce dernier ne pouvait pas procuré une assistance adéquate aux entreprises , puisque la demande dépasse l'offre car les opérations visées se déroulaient en même temps, c'est-à-dire en fin d'exercice, et les « assistants » ne pourraient répondre au besoin, en plus , l'idée qui s'était appropriée au contrôle par les personnels des entreprises soumise à cette opération : que le rôle de ses « assistants » était la vérification suivie de sanction, donc ils se méfiaient de ces assistants et ils ne procuraient aucune coopération avec eux.

### **2- la société nationale :**

La société nationale a connus plusieurs types de contrôle mené par des différents organismes duquel le l'objectif était différent mais souvent contradictoire.

Le ministère des finances, pour l'application du plan de la gestion financière, et à l'aide de ces organes exerçait un contrôle sur l'entreprise publique où les gestionnaires devaient présenter une série de documents à l'attention de la banque ou du trésor<sup>16</sup> : bilan- compte d'exploitation- compte d'exploitation prévisionnel- le budget et les comptes prévisionnels- le plan de production et les modalités de financement.

---

<sup>15</sup> Art. 24 du décret 63/95 du 22/03/63 portant la réglementation et organisation de l'Autogestion des entreprises.

<sup>16</sup> Les entreprises publiques étaient domiciliées auprès d'une seule banque. Loi de finance 1970.Ord. N° 69/107 du 31/12/1969.

L'organe central du plan exerçait un autre contrôle sur l'entreprise publique au niveau du plan institutionnel, mais après 1970 l'organe central du plan était devenu Secrétariat d'état au plan contrôlait que la masse des investissements, sans son accord la société nationale ne pouvait acquérir de moyens de financement.

Par contre, le conseil national économique et social (CNES) son contrôle était traduit par des conseils et recommandations.

### **3- La Gestion Socialiste des Entreprises :**

Toutes les préoccupations du contrôle d'entreprise étaient orientées vers le contrôle externe, ce dernier a été interprété par deux modèles de contrôle : contrôle d'orientation et un contrôle de régularité et de légalité des actes de gestion.

Pour appliquer ces modèles de contrôle, il a fallu trois acteurs principaux : la tutelle, les administrations publiques, et les organismes habilités.

Quant au premier acteur, son rôle était double, un contrôle qui concerne l'orientation de l'entreprise et l'autre touche les décisions prises par les dirigeants. La tutelle était habilitée à contrôler tous les actes pris par les dirigeants qui devaient être en conformité avec la politique de développement déterminée, par la tutelle, c'est-à-dire, les décisions prises par les dirigeants devaient être conformes avec l'orientation destinée à l'entreprise, et ça, selon la politique appliquée avec le plan national.

Par contre, les deux autres acteurs, ils ont été représentés par : le ministère des finances, les commissaires aux comptes, de l'assemblée populaire nationale (APN), de la cour des comptes, et les travailleurs :

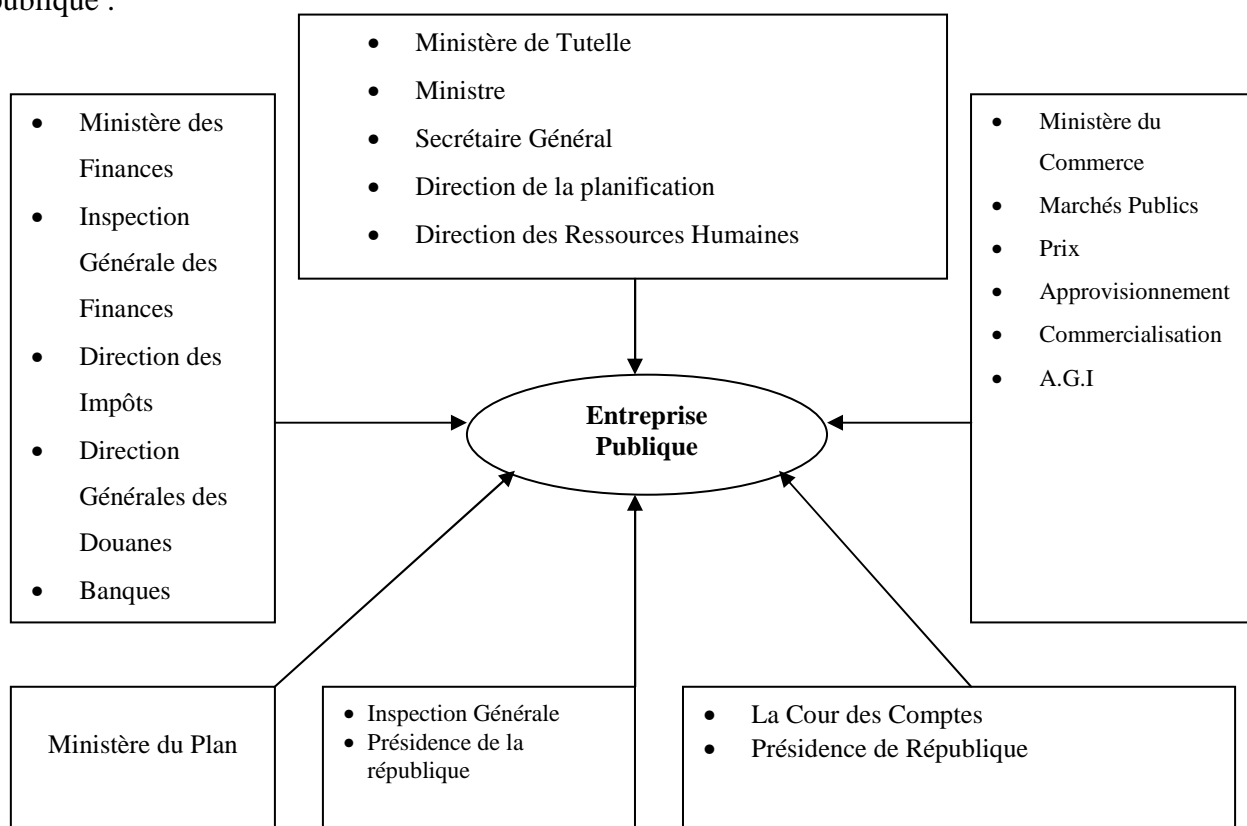
- ✓ Le ministère des finances applique un contrôle à posteriori sur toute la gestion d'entreprise, il recevait tous les documents, comptables ou autres, produits par l'entreprise en fin d'exercice ;
- ✓ Les commissaires aux comptes, depuis la promulgation du décret 70/173 du 16/11/1970, un contrôle permanent de gestion avait été instauré dans les entreprises publiques. Parmi les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances, le commissaire aux comptes était assigné à faire des contrôles : à posteriori concernant les conditions de réalisation des opérations susceptibles, le suivi de l'exécution des comptes, budgets ou états prévisionnels conformément aux prescriptions du plan, .. etc.

- ✓ L'assemblée populaire nationale et les assemblées régionales (APC, APW), le contrôle de ces assemblées s'intéresse, essentiellement, à la défense et la consolidation de la révolution socialiste, c'est un contrôle politique.
- ✓ La cour des comptes constitue un organe juridictionnel indépendant avec pouvoir de sanction, elle contrôlait si le budget était exécuté selon la réglementation.
- ✓ L'assemblée des travailleurs et la commissions permanente exerçaient un double contrôle au sein de l'entreprise : un contrôle financier, un contrôle politique soit par eux même ou par un externe professionnel.

#### 4- l'Autonomie :

Comme nous l'avons déjà mentionné précédemment que l'autonomie a restauré la personnalité de l'entreprise publique et a instauré un nouveau mode de contrôle dans la société : l'Audit d'entreprise selon la loi n° 88-01 du 12 janvier 1988.

Voici un schéma qui résume les différents contrôles qui étaient appliqué sur l'entreprise publique :



Source : A.IBRAHIMI<sup>17</sup>

**Figure 2 : Les différents contrôles étaient appliqués sur les EPE.**

<sup>17</sup> Stratégie de développement pour l'Algérie : Déficit et Enjeux, Abdelhamid Ibrahimi, édition : economica 1991.

## **Section II : la dimension historique et culturelle de l'Audit.**

Après cette synthèse historique sur l'évolution des EPE Algérienne, dans cette section, nous essayons de citer brièvement le parcours de l'Audit. Ce concept clef, nécessaire pour la restructuration, l'évaluation, et la gérance rationnelle de ces dernières; suite à ces besoins, certains lois sont promulguées, dont la 88-01 était initiative, a demandé l'existence de cette pratique dans les entreprises publiques, à travers l'existence d'une celle d'Audit au sein de sa structure, sans omettre l'Audit légale, et autre forme d'Audit. En générale, le contrôle.

Nous allons citer un bref aperçu historique sur l'Audit, l'étymologie du terme, et l'évolution du contrôle interne, ainsi que l'évolution de la profession.

### **Sous- section 1 : Un bref aperçu sur l'histoire de l'Audit**

Dans l'ancien temps, le contrôle a été bénéfique pour la tenue des comptes, les dépositions se faisait oralement dans une réunion, puisque peu de gens savaient lire et écrire, c'était seulement en écoutant, qu'on peu contrôler et porter un jugement sur les comptes .

Aux III<sup>e</sup> siècle avant Jésus-Christ, l'empire romain désignait des Questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. En contrepartie, ces Questeurs, rendaient compte verbalement de leur mission devant une assemblée composée « d'Auditeurs ».

En Angleterre anglicane, par exemple, l'audit était alors une séance au cours de laquelle les comptes, entre les fermiers et le monastère, le chapitre<sup>18</sup> d'une cathédrale, étaient rendus. Le lieu de cet examen était « l'audit house ». Au cours de cette réunion se buvait « l'audit ale » (forte en alcool !!!).

Toujours vers 300 ans avant J.C., Athènes possédait une Cour des logistes, composée de dix membres, qui vérifiaient les comptes publics et le Collège des « *EUTHYMES* » était une organisation de réviseurs qui pratiquaient **l'Audit** contradictoire des décisions de la première cour

---

Le chapitre :<sup>18</sup> Assemblée où les moines, les moniales et les chanoines traitent de leurs affaires et des questions relatives à la vie de la communauté. Lieu où se tiennent ces assemblées.



Les Chinois ont une longue histoire dans la pratique des systèmes d'informations, surtout en matière d'administration publique, d'**Audit** et de contrôle interne.

Ils ont mis la pierre de base du contrôle des deniers publics, en effet, les Chinois ont institué le principe de l'indépendance de l'agent chargé du contrôle en ayant le ministère de la justice pour tutelle de même que l'établissement d'un système d'identification des recettes et des dépenses budgétaires.

ZHON l'auteur de l'ouvrage « *les rites de la dynastie* », apparus aux III siècle avant Jésus-Christ, de même, était le fondateur des premiers textes théoriques qui concernaient l'administration publique a, longtemps, influé les chinois, par ces idées.

ZENG BOUQUIAN, aux XIIe siècle après Jésus-Christ, s'est servi de cette théorie pour décrire le bon fonctionnement le l'audit et du contrôle interne. Ce chercheur chinois, a étendu le statut de l'auditeur en lui plaçant un rang plus considérable dans la hiérarchie de l'entité ; aussi il a veillé à séparer les fonctions pour assurer un contrôle réciproque.

Aux XV siècle, QIU JUN a approuvé qu'un système comptable doit représenter l'image réelle de la situation financière, aussi il a à raffiner la nomenclature comptable en introduisant des obligations de reporting ; Comme il a aménagé l'image de l'auditeur en lui fournissant plus de pouvoir pour exercer sa tâche. Il décéda l'année où le prêtre Italien PACIOLI fut publié son ouvrage qui décrit la comptabilité en partie double.

LUCA PACIOLI, s'est basé sur des écritures, un inventaire physique des actifs au 1<sup>er</sup> janvier de chaque exercice, et fait reconnaître la nécessité de **l'Audit**.

## **1- L' Etymologie du mot :                      Audit une histoire, un mot**

"Jamais un orateur n'a pensé en parlant, jamais un auditeur n'a pensée en écoutant"<sup>19</sup> .

Le terme "Audit", a des origines fort lointaines. Si l'on se réfère à l' Etymologie latine du terme Audit, on résulte à : En latin classique<sup>20</sup>, le verbe audire (audio, auditum) a des sens multiples : entendre, entendre par oui-dire, écouter, être élève, disciple, suivre les vues de quelqu'un. En bas latin, le verbe « Audire » a donné naissance, en Français, à « Audire », puis s'est transformé en « Ouir<sup>21</sup> » (disparu au XVII<sup>ème</sup> siècle et maintenu dans le mot Oui-dire).

Dans le temps de latine classique, le verbe « auscultard », devenu « ascolter », s'est transformé en « écouter » dans le langage populaire et en « ausculter » chez les scientifiques

---

<sup>19</sup> Alain (emile Chartier, dit...)- propos sur l'éducation-1868/1951

<sup>20</sup> Dictionnaire latin- français Gaffiot (F)- 1936.

<sup>21</sup> Dictionnaire étymologique Bloch (O)- PUF 1975.

et les médecins. De ce fait, s'est insérée dans le mot écouter une notion d'auscultation et, par la même, dans son synonyme auditer.

Dans les temps anciens, comme nous avons déjà mentionné dans l'introduction du premier chapitre, que le rôle de l'écoute, de l'audition, était très important pour effectuer un contrôle des comptes, puisque peu de gens savaient lire et écrire et que, les contrôles, les dépositions se réalisaient oralement (le rôle ancien des griffiers, des avoués, le procès verbal).

Au XII<sup>ème</sup> siècle, le mot audientia<sup>22</sup> devenu audience prend une signification juridique ; L'auditeur était un officier de justice, de temps à autre, juge d'appel en pairie<sup>23</sup>.

Chez les Cathares,<sup>24</sup> les Albigeois,<sup>25</sup> les simples croyants étaient dénommés, les « auditeurs ».A Rome, dans leur église, l'auditeur était membre, soit de la Rote<sup>26</sup>, soit de la Chambre Apostolique<sup>27</sup>.

En France, les « auditeurs des régiment royaux » étaient chargés d'appliquer les lois militaires, les « auditeurs de comptes étaient affecté à l'examen des finances royales. Le double sens du terme auditeur, officier de justice, et élèves « écoutant les cours » se retrouve au Conseil d'Etat, à la cour des comptes, en 1856, qui dénomme leur novices « auditeur ».

Actuellement, le sens univoque<sup>28</sup>d'écouter une conférence se poursuit dans les universités, ainsi lors de colloques et de séminaires, sous le mot auditeur. En Angleterre, au Canada, le mot Audit fait l'objet d'une confusion sémantique avec le terme anglais audit<sup>29</sup>, signifie révision, contrôle des comptes.

## **2- Histoire du contrôle interne :**

Étant donné que le contrôle interne c'est l'appui nécessaire pour procéder à un Audit quelconque, donc son apparition était bien avant la naissance de l'Audit, il est donc essentiel de citer une synthèse historique sur ce phénomène.

La notion de contrôle interne est aussi antique que la notion de comptabilité car c'était le moyen dans le temps de détecter les fraudes et malversations dans le système comptable. Ainsi on peut dire que ce concept est la première version du contrôle, et l'appui essentiel de ce dernier.

---

<sup>22</sup> Encyclopédie Larousse 1982.

<sup>23</sup> Pairie: nom féminin (de pair 3), Titre, dignité de pair, à titre héréditaire ou personnel; Domaine ou fief auquel la dignité de pair était attachée.

<sup>24</sup> Cathares : Membre d'une secte religieuse du Moyen Âge, d'origine chrétienne.

<sup>25</sup> Albigeois : Nom donné au XIIe s. aux cathares du Languedoc.

<sup>26</sup> Rote : Tribunal ordinaire du Saint-Siège, qui juge les causes matrimoniales.

<sup>27</sup> Apostolique : Qui concerne la propagation de la foi chrétienne.

<sup>28</sup> Univoque : Se dit d'un signe, d'un mot, qui garde le même sens dans ses différents emplois, qui n'est pas équivoque.

<sup>29</sup> Audit : Dictionnaire Anglais - Français.

Dans cette optique nous nous intéresserons à la manière dont certains principes ont évolué:

- Le contrôle par recouplement, c'est le rapprochement entre deux enregistrements différents et indépendant pour la même information. Afin de préserver la protection des biens et la faisabilité de l'information.

Les sumériens, dans leurs temps, ont souvent utilisée ce principe ; par exemple, ils vérifièrent la concordance entre les entrés des sacs de grain en magasin et les sacs livrés par les fermiers.

En 1280, le pape NICOLAS, pour contrôler le travail de son propre comptable, il demanda à son notaire de lui établir un duplicata de tous les enregistrements de recettes et de paiements.

Ce principe a été toujours un moyen de contrôle le plus courant, en vu d'assurer la protection des biens ou la fiabilité de l'information.

- La divisions de responsabilité, ce fondement est très important dans un système de contrôle interne. Les Romains, ont reconnue son utilité dans leur système de collecte d'impôt, de recette et l'approbation des dépenses.

L'autorisation des dépenses et des impôts était la responsabilité du Sénat, ensuite elle a mandaté cette dernière au consuls, puis aux censeurs ; Par contre les fonds étaient sous le contrôle des questeurs, qui à son tour, effectuaient tous les paiements et recouvrement des recettes.

Les questeurs étaient tenus de fournir un compte rendu au Sénat, afin de justifier l'utilisation des fonds, aussi de certifier les soldes même au leurs propres successeurs.

- Un contrôle de vraisemblance, c'est de s'assurer, par exemple, que le solde du compte de caisse trouve toujours au débit.

LUCAS PACIOLI avait reconnue l'importance de cet aspect, aussi il insistait, d'autre part, sur l'utilité d'engager un inventaire physique comme moyen de contrôle interne.

- Un bon système de contrôle interne, permet de diminuer les coûts, et a améliorer le rendement.

Au XV<sup>e</sup> siècle, dans une usine de tissage, les dirigeants pratiquaient un contrôle actif, ils comparaient entre la quantité de la matière première introduite dans chaque stade

de fabrication et la quantité produite ; dont le but de réduire les coûts et régénérer le rendement de chaque stade d'exploitation.

- Le contrôle arithmétique par une balance générale périodique.

Au XVIII<sup>e</sup> siècle, ce genre de contrôle ne se faisait, qu'au moment où les livres comptables étaient complètement utilisés.

La finalité de ce système était, dans un premier temps, de limiter le risque de fraude ; Mais qu'à partir de XX<sup>e</sup> siècle, ce système devint également un moyen de précaution contre les erreurs d'ordre comptable.

En fin, le développement de ce concept, est combiné directement avec le progrès de la comptabilité, de l'audit et aux organisations professionnelles qui pratiquaient ces disciplines.

## **Sous-section 2 : l'évolution des Comptables et des Auditeurs**

### **1- la naissance d'une activité professionnelle**

Comme nous l'avons déjà annoncé précédemment, que le développement progressif de la comptabilité, de l'audit et du contrôle interne était le privilège de l'évidente tâche que fut démontrer les groupes de comptables et des association d'auditeurs, dans ce domaine et surtout dans « l'audit comptable et financier », car il était la première face de l'audit.

Ainsi, l'existence professionnelle de l'audit ne fut les premiers pas, qu'à partir du début de XIII<sup>e</sup> siècle, et les premières tentatives de recrutement d'un auditeur était, en premier lieu, dans la cité de Pise puis la cité de Venise, ensuite, en France, le traité « *La Seneschaucie* » recommandait aux barons de donner annuellement lecture publique des comptes des domaines devant les auditeurs.

En Angleterre, par acte de parlement ; le roi Edouard I, donna le droit aux barons de faire nommer des auditeurs pour vérifier les comptes. En effet, les grandes organisations administratives, les barons, les Eglises et Municipalités, avaient exercé une grande influence, pendant longtemps, sur le développement de la comptabilité et de l'audit.

L'empereur Charlemagne, par exemple, avait institué des « *missi dominici* » (littéralement des envoyés du maître) pour vérifier les comptes de ses vassaux<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Vassal, vassale, vassaux: nom (latin médiéval *vassalus*, de *vassus*, serviteur), personne liée à un seigneur par l'obligation de foi et hommage.

De ce fait, la pratique de cette profession devint, de jour en jour, d'une profession reconnue à une profession libérale. Selon la profession libérale, signifie une activité indépendante, normaliser, a des principes, des objectives et prescrit la durée et la contenu de la formation professionnelle.

En 1720, la faillite de la firme « *South Sea Company* » déclancha une terrible inquiétude dans le secteur d'investissement financier. En conséquence, plusieurs investigations se furent, des comptables offraient leurs services pour l'investigation des faillites, médiation en cas de litige entre marchands sur la répartition des pertes ou des bénéfices et la tenu de comptabilité. A la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle, la profession comptable figura dans les annuaires de commerce et par fois, le comptable pratiquait une autre activité en même temps, celle de notaire ou d'avocat.

## **2- l'organisation d'une profession libérale**

Au XVI<sup>e</sup> siècle, la démarche initiale de formation d'une association de comptable fut apparaître à l'Italie, était concrétisé par " *Il Collegio Dei Raxonati*" crée le : 1581 à Venise ; Ensuite 1739, à Milan fut crée le collège de Milan, qui a son tour avait appliqué les mêmes méthodes de formation professionnelle et de sélection des candidats, que le collège de Venise ; Et au cour de la sélection, il respectait certain critère comme avoir déjà une expérience ou stage dans un cabinet expert comptable, un examen de connaissance...etc.

Désormais, ces associations n'ont pu survivre jusqu'au XVIII<sup>e</sup> siècle, et ce n'est qu' en 1854 que fut fondée la plus anciennes des associations actuelle ; il s'agit de « *L'Institue Of Chartered Accountant In Scotland* ».

C'est ainsi que, cette profession libérale se développa, et de multiples d'associations apparaissaient partout dans le monde : Europe, les États-Unis, Amérique du Sud...etc.

Dans les années qui ont suivi la seconde guerre mondiale, un certain nombre de cabinets d'audit se sont créés ou développés en France et dans les pays anglo-saxons, et leur influence n'a cessé de croître au point qu'on désignait ces organisations sous le nom de "Big Five", (les cinq grands) ce qui laissait quand même de la place à d'autres.

Vers 1970-1980, les noms de Price Waterhouse Coopers (le n° 1 actuel), Deloitte et Touche (devenu Deloitte Touche Tohmatsu), Ernst et Young, K.P.M.G., Arthur Andersen, étaient hautement respectés (et parfois craints...) dans le monde de la finance internationale.

L'effectif des auditeurs en France à la fin du siècle dépassait les 50 000. Pour l'ensemble du Monde, le leader Price waterhouse Coopers (PwC) employait en 2001, 160 000 personnes et générait un C.A. de l'ordre de 25 milliards d'Euros.

Chacun sait que les fusions et réorganisations et conflits divers ont provoqué des compressions et de personnel et de structures. Une des raisons de ces difficultés (ce n'est pas la seule) était l'emprise un peu excessive que certains de ces cabinets exerçaient dans la gestion de leurs clients et d'une manière un peu trop directive.

L'audit ne doit pas être considéré comme un outil d'intrusion dans la vie d'une entreprise.

A l'heure actuelle (2004), il apparaît que les "Big Five" ne sont plus que quatre, Arthur Andersen ayant subi quelques déboires, notamment par absorption (ou fusion) avec Ernst et Young.

En effet, de puis bien longtemps, l'Audit joua un rôle très important dans la vie économique, il est la carte d'assurance, qui garanti le déroulement des transactions économiques en toute honnêteté, transparence et crédibilité.

Au début, l'objectif de l'Audit était d'éviter et limiter les risques de fraude dans les écritures comptables, ensuite, il devint un moyen d'appréciation globale, de toute situation financière et économique, et peut mesurer la performance des entités.

Voici deux tableaux récapitulatifs de la synthèse du développement d'Audit :

**Tableau 1 : Histoire de l'Audit et du contrôle interne**<sup>31</sup>

<b>Période</b>	<b>Objectifs de l'audit</b>	<b>Etendue des vérifications</b>	<b>Importance accordée aux procédures de contrôle interne.</b>
<b>1500 -1850</b>	Recherche de la fraude	détaillée	Nulle
<b>1850 – 1905</b>	Recherche de la fraude, recherche des erreurs	Détaillée  Les sondages apparaissent	Nulle
<b>1905 – 1933</b>	Emettre une opinion sur la validité des états financiers  Recherche de la fraude et des erreurs	Détaillée des sondages	Faible
<b>1933 – 1940</b>	Emettre une opinion sur la validité des états financiers  Recherche de la fraude et des erreurs	Des sondages	Croissante
<b>Depuis</b>	Emettre une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers	Sondage	Indispensable.

<sup>31</sup> Lionel Colin et Gérard Valin : Audit et contrôle interne, 3<sup>e</sup> édition : série Dalloz 1986 (P19).

**Tableau 2: Evolution de l'objet de l'Audit à travers le temps**<sup>32</sup>

Période	Prescription de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
<b>2000 ans avant J.C à 1700</b>	Rois, empereurs, églises et états	Clercs ou écrivains	Punir les voleurs pour détournement de fonds, protéger le patrimoine.
<b>1700 à 1850</b>	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptable	Réprimer les fraudes, punir les fraudeurs, protéger le patrimoine.
<b>1850 à 1900</b>	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité ou juristes	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité du bilan.
<b>1900 à 1940</b>	Etats et actionnaires	Professionnel d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes, et les erreurs et attester la fiabilité des états financiers historiques.
<b>1940 à 1970</b>	Etats, banques, et actionnaires	Professionnel d'audit et de comptabilité	Attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.
<b>1970 à 1990</b>	Etats, tiers et actionnaires	Professionnel de l'audit et de comptabilité et du conseil	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit.
<b>A partir de 1990</b>	Etats tiers et actionnaires	Professionnel de l'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes et protection contre la fraude international.

<sup>32</sup> Lionel Colin et Gérard Valin : Audit et contrôle interne, Série Dalloz, 1992, 4<sup>ème</sup> édition (P 22).



## **Section III : l'Histoire de l'Audit dans l'entreprise publique Algérienne**

L'intérêt de cette section est de démontrer l'évolution de l'Audit, en générale, dans le pays, et en particulier dans l'entreprise publique avant et après l'autonomie. Quoique nous n'ayons pas assez d'information nécessaire pour enrichir notre parcours historique ; En outre, sans omettre que l'Algérie était sous le colonialisme Français, de ce fait, la pratique de ce dernier était régie selon la loi Française.

### **Sous-section1: l'insertion de la pratique de l'Audit comptable et financier au sein de la société Algérienne**

Après l'indépendance, La pratique de l'Audit, en Algérie, n'était reconnu qu'à travers les commissaires aux comptes ou des experts comptable ; Mêmes ces professionnels ne maîtrisaient pas assez cette discipline, car la plus part d'entre eux étaient des comptables ou de commis comptables au niveau des entreprises Algériennes Françaises avant l'indépendance, et peut d'entre eux avaient des diplômes qualifiés à leur mission , à l'époque, il n'avaient pas d'organisation ou institution pour gérer cette profession.

Avant l'indépendance, La profession était rattachée à la profession de la métropole (la France); Après 1962, le flou régnait mais la profession restait toujours régie par les textes relevant des accords d'Evian et de la loi fondamentale.

En 1971, cette année a été marquée par la naissance de l'institution d'un Conseil Supérieur de la Technique Comptable (C.S.T.C), organe agissant sous la tutelle du Ministère des Finances ; depuis différents textes et lois ont été promulgués, afin d'organiser et de réglementer cette pratique.

Ce n'est que 1992, que l'Algérie avait connu la création de l'Ordre National des Experts Comptables des Commissaires aux Comptes et des Comptables agréés, élu par les professionnels de la comptabilité, ce conseil National marqua le début de l'exercice libéral de la profession.

Au sens de la loi actuelle, La Profession Comptable<sup>33</sup> Algérienne dispose d'une grande autonomie. Au cours de son histoire, elle a fait l'objet de plusieurs tentatives de récupération

---

<sup>33</sup> La profession comptable en Algérie comprend trois catégorie : le commissaire aux comptes, expert comptable et comptable agréé.

par l'administration mais compte tenu de la loi fondamentale, ces tentatives ont toutes échouées.

Les deux tentatives en date sont :

- l'instauration d'une commission administrative en février 2003.
- Un avant projet de loi mettant la profession sous la tutelle du Conseil National de la Comptabilité CNC en mai 2005.

## **Sous-section2: l'insertion de la pratique de l'audit comptable et financier au sein l'entreprise publique**

La transition économique vers le libre marché engagée, en Algérie, depuis 1988 avait pour objectifs, le désengagement de l'état marchand d'une part et l'autre la réhabilitation des rendements des sociétés à capitaux publics, en leur donnant les moyens d'autonomie, de gestion, en les mettant sous l'empire du droit commercial, avec quelque disposition particulières transitoires et ce jusqu'à leur privatisation totale dans un futur proche.

L'exercice en Société exige une protection et une préservation des intérêts mis en jeu. Ainsi le législateur Algérien a conduit et suivi l'évolution du droit des affaires par une série de textes inhérents au contrôle des entreprises publiques économiques notamment.

Ainsi on peut citer :

- L'ordonnance n°69-107 du 31 décembre 1969 portant la loi de finance pour 1970 qui stipule que le ministère des finances devait désigner un commissaires aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial et les sociétés ou l'état détient une part du capital social ;
- L'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, et l'article 715 bis 4 qui fait du contrôle des sociétés par actions une obligation l'égale.
- La loi 80-04 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction contrôle pour l'Assemblée Populaire Nationale (APN).
- La loi 80-05 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction du contrôle par la Cours des Comptes
- Décret n°80- 53 du 12/03/1980 portant création de l'inspection générale des finances, et relative à l'exercice de la fonction du contrôle par l'Inspection Générale des Finances (IGF), (Art 2) ;

- La loi 88-01 du 12/0/1988 à l'orientation sur les entreprises publiques ;
- La loi 88-04 du 12/01/1988 relative à l'orientation sur les entreprises publiques qui complète le code de commerce pour l'étendre aux entreprises publiques énoncé dans son (Art 17) que l'assemblée générale de Actionnaires désigne les commissaires aux comptes ;
- La loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.
- Le décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce.
- La décision du ministère de l'économie n°103/SSPM/94 du 02 février 1994 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- Décret exécutif n°96-431 du 30 novembre 1996 portant désignation de commissaire aux comptes : Ce décret fixe les modalités de désignation du ou des commissaires aux comptes auprès des établissements publics à caractère industriel et commercial, des centre de recherche et de développement, des organismes des assurances sociales, des offices publics à caractère commercial et des entreprises publiques non autonomes.
- Le règlement de la Banque d'Algérie n°02/03 du 14 novembre 2002 comprend le contrôle interne des banques et établissements financiers.
- En 2003 fut publiée la troisième orientation du chef du gouvernement afin de finaliser la mise en place des dispositifs d'audit et de contrôle.
- La loi n°06-01 du 20/02/2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption (Art 14) ;
- l'instruction MIPI n°079/SG/07 du 30 janvier 2007 ordonne la mise en place au niveau de chaque Entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne.

L'Algérie après la libération, sa première préoccupation était de construire le pays, en mettant à l'écart plusieurs facteurs clés (contrôle, contrôle de gestion, comptabilité analytique ou de gestion ...etc.) qui conduisaient à une gérance rationnelle pour ses projets économiques.

Toutefois, l'entreprise Algérienne avait connu qu'une seule interprétation du contrôle, celle du commissariat aux comptes, ou de l'expertise comptable (le contrôle externe : légale ou contractuel). C'est ainsi que, l'épanouissement de ce dernier n'a abordé que ce domaine jusqu'à la promulgation de la loi 88-01, qui revendiquait de « l'Audit d'entreprise » et en particulier une fonction interne.

L'Audit devient, avec l'autonomie des entreprises une donnée objective. En effet, à partir du moment où les propriétaires du capital prennent une distance avec la gestion courante, pour la confier à des managers spécialisés, il apparaît comme une nécessité de contrôler leurs biens ainsi la compétence de leurs managers.

De ce fait, l'autonomie a introduit un nouveau mode de contrôle et une nouvelle fonction, dans l'existence de l'entreprise publique, il s'agit de " l'autocontrôle" ou de "l'Audit d'entreprise" ou de " l'Audit interne" tout en soulignant sous l'Audit comptable et financier.

La pratique de l'audit comptable et financier externe était présente dans les entreprises publiques, à travers les missions d'un professionnel (le commissaire aux comptes ou l'expert comptable).

#### **❖ Le rôle de la pratique d'Audit Comptable et Financier au niveau de l'économie nationale et de l'entreprise publique :**

A chacun des stades de l'histoire économique contemporaine de l'Algérie, la pratique de l'Audit comptable et financier a été sollicitée et a joué ainsi un rôle important, notamment dans :

- l'assainissement comptable des entreprises publiques dites socialistes
- la participation dans la conception, le développement et la vulgarisation du Plan Comptable National
- la conception des textes de fonctionnements des entreprises et des nouveaux fonds de participations, suivants les premières réformes économiques ...
- la création des holdings publics et par conséquent la liquidation des fonds de participation de l'état.
- La création des Sociétés de Gestion des Participations de l'Etat (SGP) à et par conséquent la liquidation des Holdings Publics.
- La politique de privatisation des Entreprises Publiques économiques
- La conception du nouveau référentiel comptable aux normes internationales.
- Le contrôle légal des entreprises, établissements publics à caractère commercial et administratif, associations et des sociétés commerciales.

### **Sous-section 3 : Les organismes publics et/ou privés et la pratique d'Audit Financier et Comptable en Algérie.**

La pratique de l'Audit Comptable et Financier, en Algérie, est régie par divers textes réglementaires et pour chaque catégories professionnelles, qui peuvent être relatés comme suit :

#### **1. Les Organismes publics :**

##### **1-1 Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC):**

L'Ordonnance n°71-82 du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession comptable et d'expert comptable : Cette ordonnance, ne concerne que les catégories d'experts comptables et des comptables agréés. Par ailleurs, elle a institué un Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC) placé sous la tutelle du Ministère des Finances.

Ce Conseil avait pour objet d'élaborer le Plan Comptable National (PCN) et d'assurer l'organisation de la profession comptable.

##### **1-2 La Cours des Comptes :**

Instituée par l'article 190 de la Constitution de 1976 et prévue également par l'article 160 de la Constitution de 1979, la Cours des Compte a pour but le contrôle a posteriori des finances publiques.

Instaurer en 1980, et fut successivement régie par : la loi 80-05 du 01/03/1980 qui lui attribué d'exercé un contrôle global sur les collectivités, établissements, entreprise et organismes qui gèrent ou bénéficient de fond publics, quelque soit leur statu ; Et la loi 90-32 du 04/12/1990 qui met en adéquation les attributions de la Cours des Comptes avec la loi 88-01 portant autonomie des entreprises publiques.

La loi 90-20 du 04/12/1990 restreignait son champ d'intervention en excluant du contrôle les entreprises publiques et les établissements publics à caractère industriel et commercial et supprimant ses prérogatives juridictionnelles. Le rôle et les attributions de la Cours des Comptes sont complètement revus.

Actuellement, la Cours des Comptes est régie par l'ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995 qui lui attribués une compétence entière de contrôle sur tous les fonds publics quel que soit le statut juridique de leurs gestionnaires ou bénéficiaires. En outre, L'Ordonnance n°95-25 du 25/09/1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat. A insisté sur les nouveaux prérogatives attribués a la Cours des comptes a fin de protéger les biens de l'Etat.

Elle a pour mission de vérifier les conditions d'utilisation et apprécier la gestion des ressources, moyens matériels et fonds publics par les organismes soumis à son contrôle, ainsi que de s'assurer de la conformité de leurs opérations financières et comptable aux lois et règlements en vigueur.

### **1-3 L'Inspection Générale des Finances (IGF) :**

L'Inspection Générale des Finances est Organe permanent créée par le décret n°80-53 du 01/03/1980, l'article 1 de ce décret précise : " il est créé un organe permanent de contrôle, placé sous l'autorité directe du Ministère des Finances et dénommé Inspection Générale des Finances".

L'objet et le champ d'intervention de IGF tels que le précise l'article 2 : "le contrôle de l'Inspection Générale des Finances s'exerce sur la gestion financière et comptable des services de l'Etat, des collectivités publiques décentralisées et des organismes suivants :

- les établissements publics à caractère administratif ;
- les entreprises Socialistes, leur unité ou filiales et les œuvres –sociales qui en dépendent ;
- les exploitations du secteur autogéré ;
- les caisses de la sécurité sociale, de prestations familiales de retraite d'assurances, de mutualité et en générale tous les organismes publics à vocation sociale.

Il peut s'appliquer à toute personne morale.....etc.".Ce décret attribue à l'IGF un espace immense de contrôle et vérification.

Placée sous tutelle du ministère des finances, l'IGF est un organisme de contrôle des finances publiques, il est chargé de différentes missions :

- ✓ Mission de contrôle et de vérification sur : les conditions d'application de la législation financière et comptable et des dispositions légale ou réglementaires ayant une incidence financière directe ; La gestion et la situation financière; L'exactitude, la sincérité de la régularité des comptabilités ; La conformité des réalisations aux prévisions; Les conditions d'utilisation et de gestion des crédits, des moyens des services et des structures ; En fin, le fonctionnement du contrôle interne.
- ✓ Missions d'enquête ;
- ✓ Missions d'études ;
- ✓ Missions d'expertise judiciaire ;
- ✓ Missions d'Audit des prêts internationaux ;
- ✓ Missions de contrôle de gestion ;

- ✓ Missions d'évaluation économique des entreprises publiques économiques
- ✓ Missions de suivi des opérations d'assainissement des entreprises publiques économiques
- ✓ Missions de suivi des opérations de liquidations des entreprises publiques économiques.

Les responsables de service et organismes contrôlés sont tenus de coopérer avec les inspecteurs financiers, tout refus opposé aux demandes de prestation ou de communication, fait l'objet d'une mise en demeure qui est portée sans délai.

#### **1-4. Le Centre d'Ingénierie et d'Expertise Financière CIEF :**

Créé par le décret exécutif n°90-07 du 01/01/1990 : « il est créé en la forme de centre de recherche et de développement régi par les dispositions des articles 51-54 de la loi 88-01 du 12/01/1988 susvisée un centre d'ingénierie et d'Expertise Financière désigné (Centre) »<sup>34</sup>.

« Le centre à pour objet de :

- ✓ Promouvoir et développer l'ingénierie et l'expertise en matière financière, et en particulier celles nécessaires au processus d'autonomie des entreprises ;
- ✓ Apporter, sur des bases contractuelles, une contribution d'expertise et/ou de conseil en matière de dépense en capitaux, d'opération de capitaux hors exploitation, de transformation de dette exigibles en obligations ou en autre forme de valeur mobilières, ainsi que pour toute légalement prescrite d'actualisation des actifs et des immobilisations ;
- ✓ Promouvoir et développer les interventions des entreprises sur le marché financier par le biais des transactions de valeur mobilières et tout montage financier ;
- ✓ Contribuer à la mise en place et au renforcement de l'Audit interne des entreprises. »<sup>35</sup>

« Le centre peut être chargé, à titre onéreux par les autorités publiques, d'examiner et donner son avis d'expert sur tout dossier en relation avec son domaine de compétence. »<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Art 1 du décret n°90-07 du 01/01/1990, portant la création du centre d'ingénierie financière.

<sup>35</sup> Art 4 du décret n°90-07 du 01/01/1990, portant la création du centre d'ingénierie financière.

<sup>36</sup> Art 5 du décret n°90-07 du 01/01/1990, portant la création du centre d'ingénierie financière.

## **1-5. Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes, et Comptables Agrées (OECCA).**

**08 Avril 1992** : la Commission Nationale Administrative sous l'égide du ministère de l'économie est chargée de la préparation et de l'organisation des élections du 1<sup>er</sup> Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agrées qu'ait connu l'Algérie depuis 1962. Il aura donc fallu 30 ans pour voir la naissance d'une Institution de Contrôle Externe des Sociétés Commerciales réellement indépendante du pouvoir mais investie d'une mission d'intérêt public et général.

Ce Conseil à été créer et régie selon les textes législatifs suivant :

- Loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréée : Suite au nouveau environnement économique, notamment en matière d'orientation sur les Entreprise Publique Economique (EPE), et la nécessité d'en adopter les instruments juridiques et en particulier les lois relatives à la monnaie et au crédit et au code de commerce, le législateur algérien à promulgué cette loi qui détermine les conditions et les modalités d'exercice de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée, pour les sociétés commerciales.

Toutefois la loi 91-08 se caractérise par rapport à la précédente par les éléments ci-après :

L'organisation de la profession est assurée par la création d'un organe professionnel intitulé « Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés », administré par un conseil, dont le but est de veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession et de défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres, ainsi que la représentation des intérêts de la profession à l'égard des tiers.

Regroupement au sein de cet organe, de trois corps professionnels, à savoir les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés, qui sont définis au sens de la présente loi comme suit :

### **L'expert comptable**

« Toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales ou de sociétés civiles, dans les



cas légalement prescrits par la loi et qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise et/ou audit...

Il peut être habilité, à exercer la fonction de commissaire aux comptes et à attester à ce titre de la sincérité et la régularité des comptabilité et des comptes... » Art 19

Toutefois, l'exercice de cette profession est conditionné, par l'obtention du titre de l'expert comptable délivré par les institutions d'enseignement supérieur et de l'inscription au tableau de l'ordre, suivant l'esprit de l'article 20.

### **Le Commissaire aux comptes**

Est commissaire aux comptes, toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes de société et des organismes prévus par la réglementation

L'exercice de cette profession est soumis à certaines conditions telles que :

- ✓ Etre titulaire d'un diplôme d'enseignement supérieur ou des hautes études commerciales dans les domaines des finances et de la comptabilité
- ✓ Avoir une expérience professionnelle de 10 ans, et un stage pratique dans le domaine.

### **Le Comptable agréé**

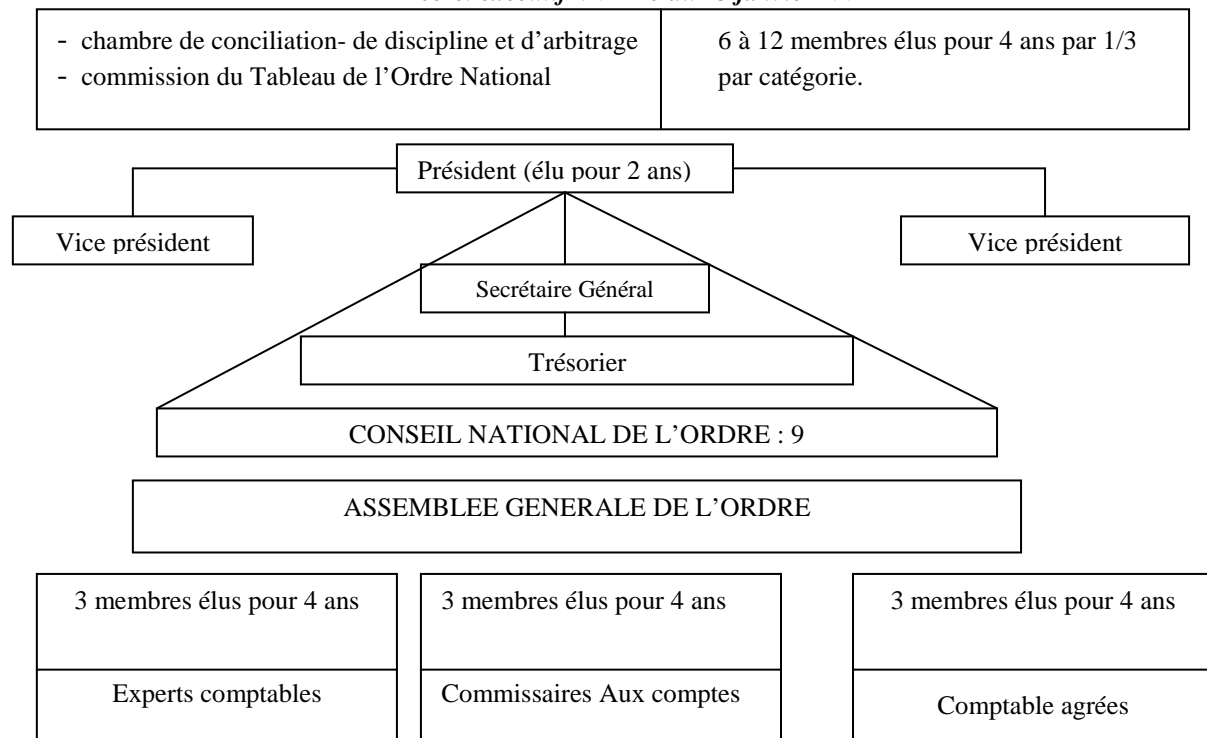
Est considéré comptable agréé, le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter et surveiller les comptabilités et les comptes des entreprises et organismes qui font appel à son service, ainsi l'établissement de toutes les déclaration fiscales, sociales et administratives relatives aux travaux comptables.

- Décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 : Fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

Le présent décret fixe la composition du conseil de l'ordre qui est de neuf (9) membre élus par l'assemblée générale, des professionnels, à concurrence de trois (03) membre par corps professionnel, et pour une durée de quatre (04) ans, rééligible à l'expiration du mandat

**Figure3 : Organigramme du Conseil de l'Ordre<sup>37</sup>**

*Décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992*



+ Règlement intérieur élaboré par le conseil et adopté par l'Assemblée Générale

+ 2 Organes (1 chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage)

(1 commission du Tableau) sou la présidence d'un vice président

- Décret n°97-458 du 1er décembre 1997 modifiant et complétant le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'Ordre National : La modification dans ce décret, se rapporte au rajout d'un représentant des pouvoirs publics, au sein du conseil. Il est désigné par le Ministre chargé des finances. Ce texte précise également les conditions de éligibilité du conseil à l'expiration du mandat.
- Décret exécutif n°97-457 du 1er décembre 1997 portant application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé : Ce décret a pour objet de fixer les modalités d'application de la publication par l'ordre des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant l'accès à l'exercice de la profession.

<sup>37</sup> Abdelaziz Amokrane- Guide pratique de gestion des sociétés par Action 2<sup>em</sup> édition 1996 pages 164.

- Arrêté du 28 mars 1998 portant modalités de publication des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant accès à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés. : Il est créé sous l'égide du conseil de l'ordre national une commission ad hoc chargée de définir les critères d'appréciation des titres et diplômes ainsi que les conditions d'expérience professionnelle dans les domaines comptables et financiers ouvrant droit à l'exercice de la profession.
- Décision du 24 mars 1999 portant approbation des titres et diplômes ainsi que des conditions d'expérience professionnelle ouvrant accès à l'exercice de la profession : En application de la proposition de la commission ad hoc prévue par l'arrêté du 28 mars 1998 cité ci-dessus, la présente décision a pour objet l'approbation des critères d'appréciation des titres et diplômes ainsi que les conditions d'expérience professionnelle dans les domaines comptable et financier ouvrant droit à l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret exécutif n°01-421 du 20 décembre 2001, modifiant et complétant le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 :  
Le présent décret a pour objet de modifier et compléter la composition du conseil de l'ordre, qui a été ramené à (13) membres et prévoit l'installation des conseils régionaux, et leur règlement intérieur adopté par le congrès national.

## **1-6 Conseil National de la Comptabilité (CNC) :**

Décret exécutif n°96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité (CNC) : Il s'agit de la création d'un organe consultatif auprès du ministère chargé des finances à caractère interministériel et interprofessionnel ayant pour mission la coordination et la synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptable et des applications y afférentes.

La représentation de la profession au sein de cet organe est de six (6) membres désignés par la Conseil de l'Ordre National.

## **2. les Organismes privées**

### **2-1 Les Cabinets nationaux :**

#### **❖ Le Commissaire Aux comptes :**

Avant de devenir le gardien de la légalité au sein de la société, le Commissaire Aux Comptes a connu un long cheminement, les historiens présumant que les premiers éléments du futur Commissariat Aux Comptes dans les statuts rénové de la compagnie des Indes en 1723 et soulignent que la pratique avait conduit à la nomination dans certains Sociétés privées de droit français de « Commissaire ». C'est ainsi, la fonction libérale du Commissaire aux Comptes est né dans le monde des affaires

Dans le droit des Sociétés Algériennes, le législateur Algérien a conduit et suivi l'évolution du droit des affaires par une série de textes inhérents au contrôle des entreprises publiques économiques notamment.

- L'Ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant loi de finance pour l'année 1970 qui stipule que le ministère des finances devait désigner un Commissaire aux Comptes dans les Sociétés nationales, les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial et les Société ou l'Etat détient une part du capital social.
- Le décret 70-173 du 16/11/1970 définissant les Obligations et les missions du Commissaires Aux Comptes fonctionnaire de l'Etat désigné parmi les contrôleurs, les inspecteurs et les fonctionnaires qualifiés du ministère des finances et chargés des missions d'appréciation de qualité de gestion et la révélation des fautes de gestion financières et commerciales.

- L'Ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce et l'article 715 bis 14 qui fait du contrôle des sociétés par action une obligation légale.
- La loi 88-04 du 12/01/1988 relative à l'orientation sur les entreprises publiques, énoncée dans son (Art 17) que l'assemblée générale de Actionnaires désigne les commissaires aux comptes ;
- La loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'Expert Comptable, Commissaire Aux Comptes et Comptable Agrée.
- Décision n°103/SPM/94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- Décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.
- Décret exécutif n°96-431 du 30 novembre 1996 portant désignation de commissaire aux comptes : Ce décret fixe les modalités de désignation du ou des commissaires aux comptes auprès des établissements publics à caractère industriel et commercial, des centre de recherche et de développement, des organismes des assurances sociales, des offices publics à caractère commercial et des entreprises publiques non autonomes.
- Décret exécutif n°01-351 du 10 novembre 2001 portant application de la proposition prévue par la loi de finance pour 2001 relatif aux modalités de contrôle de l'utilisation des subventions de l'état ou des collectivités locales aux association : Ce décret vient d'instaurer le contrôle légal, à l'ensemble des associations bénéficiant des subventions de l'Etat ou des Collectivités Locales.

Aussi et comme on peut le constater, la loi le voulant indépendant et libre d'opinions, lui confère tous les pouvoirs d'investigations. Il a donc le droit de tout savoir et le droit de formuler librement ses opinions, ses observations et ses réserves.

#### ❖ **L'Expert Comptable :**

Né et régie par les textes par les lois concernant la profession comptable des trois catégories : Expert Comptable, Commissaire Aux Compte et Comptable Agrée administré par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes, et Comptable agréé.

## 2-2 les cabinets internationaux :

### ❖ l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA)

En juillet 1993, l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA)<sup>38</sup>, inclus 60 adhérents, ses principales activités : Vulgarisation de l'Audit interne, Formation, Séminaires, Conférences, Rencontres – Débat, Publication, Accompagnement des entreprises dans la mise en place de structures d'Audit interne et, Gestion d'un fond documentaire.

Depuis sa fondation, duquel son but est de instaurer et développer la fonction Audit Interne en Algérie, "AACIA" multiplie ses activités en direction des entreprises, conformément aux objectifs qui lui ont été assignés statutairement.

C'est Ainsi que, "AACIA" a impressionné toute entreprise a été bénéficié de ses services, visant entre autres à ce que l'Audit interne soit reconnu en tant qu'une fonction clé de management, porteuse d'assurance et de valeur ajoutée.

S'astreint à la mise en place effective du Diplôme Professionnel de l'Audit Interne "D.P.A.I", et à la domiciliation en Sétif d'un centre d'examen dédié au Certificat International Auditor "CIA" et avec la collaboration du MBI Sétif "Managemen Business Institute", encadrée par des formateurs Algériens et étrangers propagés et délivré par l' IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes)<sup>39</sup>.

Aujourd'hui, la réputation de cette association a dépassé les frontières d'Algérie. L'A.A.C.I.A. est membre de "The Institute of international Auditors" (I.I.A.), depuis 1995, elle entretient des relations fructueuses avec les associations et instituts de plusieurs pays (Etats-Unis, Canada, France, Luxembourg, Belgique, Suisse, Tunisie, Maroc, Mali, Cameroun, Sénégal, etc.), et collabore constamment, en qualité de membre associé, aux activités de l'Union Francophone de l'Audit Interne (U.F.A.I.)<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> <http://www.ufai.org>, Propulsé par Joomla! Généré: 9 March, 2009, 17:24

<sup>39</sup> Fondé en 1965 sous le statut associatif, l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes) fédère plus de 3600 auditeurs issus de quelque 900 organismes des secteurs public et privé. Affilié à l'IIA (The Institute of Internal Auditors), l'IFACI bénéficie d'un réseau de 160 000 spécialistes de l'audit répartis dans plus de 165 pays.

<sup>40</sup> <http://www.ufai.org>

Cette connexion de l'AACIA à l'UFAI est considéré comme un facteur accélérateur de l'accroissement de la profession, en outre, pour assurer son développement et garantir sa survie "AACIA", reste à l'écoute des évolutions continues de la profession à travers le monde afin de renforcer ses capacités de rayonnement national, conforter par le savoir faire, son aptitude à développer et enrichir ce métier aux plans conceptuel, organisationnel et professionnel, au seul service des entreprises Algériennes.

❖ **KPMG Algérie :**

KPMG Algérie qui est la filiale du géant de l'Audit et du Conseil Financier KPMG International, est le premier cabinet d'Audit à s'implanter en Algérie. Une implantation qui lui permet de venir en soutien des entreprises désireuses de se développer dans un pays qui recèle de plus en plus d'opportunités. Présent sur place depuis 2002, le cabinet d'audit KPMG a été le premier des « Big Four » (les quatre groupes d'audit les plus importants au monde) à s'insérer.

Depuis une dizaine d'années, KPMG est intervenu sur de nombreuses missions. Il a ainsi acquis une connaissance des réalités historiques, culturelles et politiques locales qui sont indispensables à la bonne compréhension des problématiques Algériennes.

En Algérie, KPMG intervient à titre contractuel, soit à la demande de sociétés algériennes pour qui il peut être nécessaire de pouvoir présenter des comptes conformes aux principaux standards internationaux dans le cadre de leurs échanges commerciaux, soit à la demande de sociétés étrangères dans le cadre de leur stratégie locale.

Pour ses missions d'Audit, KPMG Algérie peut s'appuyer sur une équipe d'une vingtaine de juristes et fiscalistes à même d'apprécier la conformité des activités des entreprises avec la réglementation locale.

❖ **Hans & Associés :**

Depuis 1er janvier 2007, le groupe Hans & Associés s'implanté à Constantine (Algérie), il n'a pas voulu rester étranger à ce mouvement d'insertion en Algérie, et a pris une participation majoritaire dans un cabinet d'expertise comptable local dont la compétence est largement reconnue.

### ❖ **Deloitte Algérie :**

Les bonnes perspectives de l'économie Algérienne ont convaincu Deloitte (du nom de son fondateur en 1840), un des plus grands cabinets internationaux d'audit et de conseils, à s'installer en Algérie (Mai 2007).

Afin d'épanouir la culture de l'Expertise et de l'Audit, le cabinet international a jugé opportun de créer une entité de droit Algérien. Le label Deloitte est l'un des leaders mondiaux dans les domaines du conseil, de l'Audit et de l'Expertise et de l'Ingénierie.

Ce cabinet intervient déjà auprès de grandes entreprises nationales comme la "Sonatrach", la "Sonelgaz", la Banque extérieure d'Algérie "BEA".

Avec l'apport d'un cabinet comme Deloitte, l'entreprise devrait pouvoir jouer son rôle dans l'évaluation du degré de maîtrise des risques, apprécier la qualité de la gestion et assurer le rôle de conseil. Par ailleurs, la privatisation est l'un des champs d'intervention par excellence du cabinet Deloitte. " Nous intervenons aussi bien au service de vendeurs d'entreprises que d'acquéreurs ", souligne-t-on à Deloitte France.

En conséquence, le choix de s'implanter en Algérie n'est pas du tout anodin, compte tenu des caractéristiques du marché Algérien considéré comme porteur à plus d'un titre. Ainsi, et dans l'objet de développer l'activité de l'Audit et de conseil.

### ❖ **La collaboration entre Deloitte et AACIA Algérie.**

L'intrusion de l'instruction 079/07, par le ministère de l'Industrie et de la Promotion des investissements, portant sur la mise en place, au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE), une structure d'Audit et de contrôle interne, cette instruction est importante du point de vue réflexion sur l'état d'avancement.

Pour y remédier, il est alors proposé que les auditeurs internes « soient des provocateurs de changement, d'acquérir un niveau de compétence élevé et devenir une source de valeur ajoutée, de se hisser au niveau des préoccupations de leur organisation, et d'obtenir au minimum un diplôme professionnel de l'audit interne DPAI et au mieux le Certificat International Auditor (CIA).<sup>41</sup>

Une collaboration entre Deloitte Algérie, et l'Association des Auditeurs consultants internes Algériens (AACIA), a opté pour la création d'un centre d'examen d'audit interne en Algérie, et les personnes ayant suivi une formation d'Auditeur.

---

<sup>41</sup> Le jour d'Algérie, 18-01-2008



De droit Algérien mais affiliée juridiquement à Deloitte France, la firme Deloitte Algérie est opérationnelle, avec un effectif initial d'une vingtaine de cadres et fonctionne sur la base d'une autonomie complète et d'une gestion à terme Algérienne, en symbiose avec les normes et le réseau Deloitte international.

Deloitte Algérie ambitionne d'apporter à sa clientèle, actuelle et potentielle, Algérienne et étrangère, des secteurs publics et privés, ses services de qualité et son expertise. Cela en matière d'Audit et de contrôle de l'information financière, de corporate finance et de conseil en fusions et acquisition, en privatisation et évaluation, en ingénierie financière, en fiscalité et en risk-management et pilotage d'entreprises notamment.

Certes, Deloitte a développé une activité continue dans notre pays depuis deux ans, en partenariat avec un cabinet d'Audit national, dans la réalisation d'interventions sur la base d'expertises notamment.

Cependant, ce grand cabinet s'installe définitivement et «durablement» en Algérie, car il croit fermement au développement, l'ouverture, le dynamisme et la forte attractivité de son économie.

#### ❖ **Ernst & Young :**

Associé de "Ernst & Young cabinet d'Audit et conseil international s'est installé à Alger, ce cabinet a pour mission d'accompagner l'installation des groupes étrangers en Algérie, comme il a aussi la tâche du conseil stratégique pour les grandes entreprises Algériennes et en direction des institutions comme les ministères en charge des secteurs économiques ou des holdings en charge des entreprises publiques. Le but ultime du cabinet est de contribuer au développement économique de l'Algérie.

L'un des principaux domaines d'intervention du cabinet est la formation lorsqu'il s'agit d'établir des bilans de compétence, de concevoir et de réaliser des supports de formation.

#### ❖ **Price Waterhouse Coopers :**

Après l'implantation de plusieurs audit internationaux, à l'image de KPMG, qui est le premier des grands cabinets internationaux à s'installer en Algérie, ou encore Deloitte, et Ernst & Young, cette fois-ci c'est au tour de PricewaterhouseCoopers (PwC) de s'implanter en Algérie.

La société Price Waterhouse Coopers, spécialisée dans le développement des missions d'audit, de conseil et d'expertise comptable pour des entreprises et des organisations, publiques et privées, s'installe en Algérie.

La filiale algérienne vise à la fois des clients Algériens et des entreprises étrangères implantées en Algérie. Aussi, les expertises de PricewaterhouseCoopers se déclinent autour des offres de services en Audit et certification des comptes, accompagnement de la croissance, optimisation de la performance et la gestion des risques et de crises, en collaboration avec Landwell, cabinet d'avocats correspondant.

PricewaterhouseCoopers travaille également auprès des PME/PMI à travers une offre dédiée aux services aux entrepreneurs. Ces offres de services sont consolidées par des approches sectorielles spécifiques, produits industriels et biens de consommation, services financiers, nouvelles technologies, communication et loisirs, secteur public.

Il importe de préciser, par ailleurs, que l'objectifs de l'Audit d'une manière générale est de déterminer la conformité des éléments du système de gestion de la qualité aux exigences spécifiées, déterminer l'aptitude du système de gestion de la qualité mis en œuvre à atteindre les objectives qualités spécifiés, donner à l'Audit la possibilité d'améliorer son système et son efficacité.

Ce qu'on peut dire d'un Audit aussi est une mesure d'écart, une source permanente de progrès, une occasion de considérer les relations inter-services sous un autre angle et de façon objective, une formation continue à la démarche qualité et son système de management, une implication concrète de l'ensemble des services de l'entreprise dans la vie du système de gestion de la qualité.

#### ❖ **McKenzie:**

En dépit du fait que la fonction de l'audit interne au sein des entreprises en Algérie n'a pas évolué au rythme souhaité, le fameux cabinet d'audit McKenzie son implantation à Alger. Et ce, dans le seul but de profiter de l'explosion du marché du conseil et services aux entreprises. Notons dans ce sens que le cabinet d'Audit a déjà remporté des contrats auprès du gouvernement.

## Conclusion:

Le développement de la section précédente, nous a conduit à apercevoir que, l'Algérie, en matière d'Audit, a exploité une seule branche, celle de l'Audit comptable et financier, même cette dernière était une pratique externe.

Ce n'est qu'à partir du 8 avril 1992, en Algérie, cette pratique était reconnue comme une profession libérale, et faire naître une Institution de Contrôle Externe des sociétés commerciales réellement indépendante du pouvoir, mais investie d'une mission d'intérêt public et générale, sous le nom de l'Ordre National des Experts Comptables des Commissaires aux Comptes et des Comptables agréés.

Cette profession a joué un rôle non dérisoire dans le développement économique et social de l'économie et des institutions économiques. Contrairement à sa contribution, elle n'a pas reçu en contrepartie ni l'assistance, ni le concours nécessaire à son épanouissement, à sa protection et à la formation des professionnels.

Il a fallu un quart de siècle, pour se rendre compte de la valeur d'autres domaines d'Audit, suite à l'Autonomie, la pression exercée par le fonds monétaire international (FMI), l'insertion des entreprises internationales, l'ouverture sur l'économie de marché et autres facteurs ont permis l'intrusion des autres faces de l'Audit dans les entreprises Algériennes.

En premier lieu, à travers les entreprises concurrentes étrangères installées au pays, avaient au sein de sa structures des auditeurs internes spécialisés, et autres consultants ; Et en second lieu, l'incitation aux services des Auditeurs étrangers pour évaluer les entreprises publiques dont le but, est de les privatiser ou devenir une entité publique autonome, et quelques missions d'Audit attribuées à des cabinets de consulting étrangers dans l'intérêt des entreprises privées (SPA) à un capital marchand.

L'Audit est une conviction managériale et un incontournable outil de service pour une bonne gouvernance

Même bien avant l'Autonomie, à titre d'exemple : la société nationale des hydrocarbures " SONATRACH ", son insertion à l'échelle mondiale, exige son adaptation à des stratégies et aux modes de fonctionnement aux normes internationales, celles que partagent ses concurrents et ses partenaires. En conséquence, sa structure se dote d'une fonction d'Audit Interne aux normes internationales, et disposer d'auditeurs internes maîtrisant les moyens nécessaires à l'accomplissement de leurs missions avec le maximum

d'efficacité et de diligence. En l'occurrence, elle faisait appel aux services des bureaux de consulting étrangère au besoin comme: Deloitte France, un des plus grands cabinets internationaux d'Audit et de conseils, et perfectionne la compétence de ses cadres, à travers des formations dont les frais sont à sa charge.

La fonction d'Audit a été mobilisée comme étant une fonction de contrôle de la gestion. Pour l'entreprise Algérienne, la maîtrise de tous ces outils est plus qu'indispensable.

Et Cela, est inséré dans le cadre d'une mise à niveau des entreprises pour les mettre au diapason de l'économie de marché. Aussi, l'internationalisation des activités, la globalisation, l'obsolescence technologique accélérée avec un raccourcissement des cycles de vie des produits et services et l'évolution des business models figure parmi les nouveaux enjeux.

Autrement dit, avec l'ouverture de l'économie, l'entrée en application de l'accord d'association avec l'Union européenne et la prochaine adhésion à l'Organisation mondiale du commerce (OMC), les entreprises Algériennes qu'elles soient publiques ou privées, devraient s'intéresser sérieusement aux outils modernes du contrôle pour se prémunir de certains risques et pour certaines d'entre elles du risque de disparaître.

Tous ces impératifs ont incité, l'Etat Algérien a promulgué autre lois que la loi 88-01, qui exige une fonction d'Audit interne dans l'entreprise publique, appeler Audit d'entreprise, ni plus ni moins. Ces instructions et directives comme: l'instruction MIPI n°079/SG/07 du 30 janvier 2007 ordonne la mise en place au niveau de chaque Entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne, ont été insérer dont le but est de renforcer la 88-01, d'épanouir cette discipline, et pour servir la société Algérienne, en générale, et plus particulièrement l'entreprise publique.

Malgré l'insertion de ces instructions, on soulève actuellement des principaux problèmes qui se résument à l'insuffisance de ces directives qui pouvant influencer positivement sur le contrôle internes et l'audit.

L'Audit et le contrôle interne se heurtent à des gênes liées à la méfiance du management à l'égard du contrôle, à l'indépendance de la fonction de l'audit interne, à ceux en rapport au manque de communication et de compétence.

Et dans ce premier chapitre, nous avons pu tracer, en général, l'historique de l'Audit dans le monde, plus particulièrement, son développement en Algérie, sans donner ni définition, ni présentation de ce procédé.

Alors, nous vous proposons dans le chapitre suivant, de faire une présentation générale de l'Audit, afin de vous apercevoir de l'intérêt et de l'importance de ce phénomène ; Et pour comprendre pourquoi nous avons tenté de traiter le côté historique dans notre premier chapitre ; Si nous optons pour un esprit managérial, pour prévoir un avenir fructueux, il faut connaître le passé, puis analyser la situation actuel, pour prévoir l'avenir tout en utilisant une assise scientifique et des conjoncture sociale.

# **CHAPITRE II :**

## **L'Audit Comptable et Financier**

## Chapitre II : L'Audit comptable et Financier

L'Audit s'est introduit dans le monde des affaires avec diverses appellations, dans des domaines variés (Audit comptable et financier, Audit interne, Audit stratégique, Audit de performance...etc.), chaque profession (expertise-comptable, vérificateur...etc.), et chaque fonction (gestion de ressource humaines, commerciale...etc.) s'est dotée de dispositifs, de méthodes, et de normes, selon les multiples pratiques, qui sont répertoriées dans un procédé appelé Audit. C'est ainsi qu'il est devenu susceptible de s'insérer dans un cadre plus vaste.

La connaissance de l'extension de l'Audit, l'usage, normes, la nécessité et l'objectif de la pratique permet de comprendre son avantage dans les entreprises, la société et l'économie.

### Section I : Introduction à l'Audit comptable et financier

En 1994, dans une commission d'étude, deux grandes organisations IAS<sup>42</sup> et IFACI<sup>43</sup> se sont réunis pour donner une signification du terme Audit et de lever toute incertitude, ils ont défini l'Audit, en s'appuyant sur ces deux points principaux issues de son histoire : le contrôle sur la régularité et la fiabilité des comptes et « l'auscultation » en vue d'un diagnostic d'une des activités d'une organisation sur sa performance voire sa pérennité.

En conséquence, ils ont optés pour la définition suivante :

*« Démarche spécifique d'examen et d'évaluation des activités d'une organisation fondée sur un référentiel et dont les conclusions peuvent comporter des propositions d'amélioration touchant à la régularité et/ou la performance. »*

Cette démarche est menée d'une façon indépendante et sur mandat.

On peut définir aussi l'Audit : " *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 de normes.*"<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> IAS : institut international de l'Audit Social

<sup>43</sup> IFACI : institut Français des auditeurs internes.

<sup>44</sup> Audit Opérationnel, Jean Charles Bécour & Henri Bouquin, 2<sup>ème</sup> édition Economica 1996, P12.

Autres définitions pour l'Audit : " l'Audit est l'examen professionnel d'une information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité ; Cette opinion doit accroître l'utilité de l'information"<sup>45</sup>

"L'Audit est l'examen méthodologique d'une situation par une personne indépendante et compétente, qui s'assure de la validité matérielle des éléments qu'il doit contrôler, qui vérifie la conformité du traitement de ces faits avec les règles, les normes et les procédures du système de contrôle interne, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de cette situation par rapport aux normes."<sup>46</sup>

" Fondamentalement, l'Audit est un examen critique qui permet de vérifier les information donner par l'entreprise."<sup>47</sup>

A partir de ces définitions, sans compter celles qu'on n'a pas cités, semblent faire l'unanimité dans le même regard à la conception du terme Audit.

L'Audit est un terme générique, selon son contexte et la finalité de son usage, est à la fois: l'expression de démarche, mission, fonction, métier, rapport ou document, bilan, évaluation... :

✓ Le mot Audit est une démarche : la démarche est une action d'examen critique, d'investigation et d'évaluation d'une activité réaliser par une entité qui constat des écarts par comparaison référentiel ;

✓ L'Audit est une mission : par nature il est attribué à un professionnel de mener une mission selon une méthodologie et une déontologie vigilante d'indépendance, sur mandat explicite d'un décideur, d'un client, d'une tutelle ;

✓ L'Audit est une fonction : l'Audit se concrétise également comme une fonction ou service interne, d'une structure permanente dont sa tâche est de superviser ou d'effectuer des audits et on le désigne généralement : Direction d'Audit ou Service d'Audit ;

✓ L'Audit est, aussi un métier : il est un métier pour un professionnel, est reconnu comme une profession libérale ;

✓ L'Audit est un rapport : est concrétisé par un rapport remis au demandeur de la mission qui peut être dans domaines particuliers (sociale, juridique, informatique,...etc.), ce rapport parfois est lui même dénommé « Audit » ;

---

<sup>45</sup> Audit Financier, Bernard Germond, 1<sup>ère</sup> édition Dunod 1991, Collection ATH, P 25.

<sup>46</sup> Audit et contrôle interne, Lionel Collin et Gérard Valin, 3<sup>ème</sup> édition 1986, Dalloz, P24.

<sup>47</sup> Audit et Contrôle des Comptes, J.Raffegau, P.Dfils, R.Gonzalez, F.I.Ashworth, collectives, édition : Public Union, 1998.P10.



✓ L'Audit est au sens large un bilan : un gouvernement ou une procédure juridictionnelle, qui désirent avoir un regard attentive sur les comptes des données fondamentales de l'économie, les affectation des recettes et les destination des dépenses ;

✓ En fin l'évaluation est le but réel de toute démarche spécifique de l'Audit.

## **Sous-section 1: L'extension de l'Audit par type d'information**

" *L'Audit a ses principales racines non pas dans la comptabilité soumise à son examen, mais dans la logique où il puise largement pour ses idées et ses méthodes* "<sup>48</sup>, à partir de cette définition, on peut déduire que l'Audit comptable et financier était l'assise de toute extension ou étendu pour l'Audit, et grâce à logique où il puise ses idées et ses méthodes.

Alors, l'Audit étape par étape, a accédé à plusieurs domaines, selon la nécessité du besoin du développement économique, technologique et la dimension d'une structure organisationnelle de l'entité. C'est ainsi, on peut classifier l'Audit par type d'information faisant l'objet de l'Audit :

### **1. Au niveau de l'entité économique : I**

#### **1-1. Audit comptable et financier :**

La mission d'Audit peut porter au niveau technique, sur l'examen des comptes et de la situation financière de l'entreprise, le principal objectif de cet Audit est régularité et la sincérité des comptes et d'états financiers au vu des dispositions légales et réglementaires et des règles internes de l'entreprise : c'est l'Audit comptable et financier.

Ce type d'Audit est généralement dévolu aux contrôleurs légaux : les commissaires aux comptes, ce qui n'empêche nullement qu'il soit pratiqué par d'autres professionnels (Auditeur internes, experts comptables).

Une partie de la démarche de l'Audit consistant à comparer la réalité aux référentiels, l'Audit comptable et financier à l'avantage d'avoir des normes bien déterminées édictées par la réglementation fiscale, commerciale, administrative et comptable (plan comptable nationale), ainsi que les normes généralement admises.

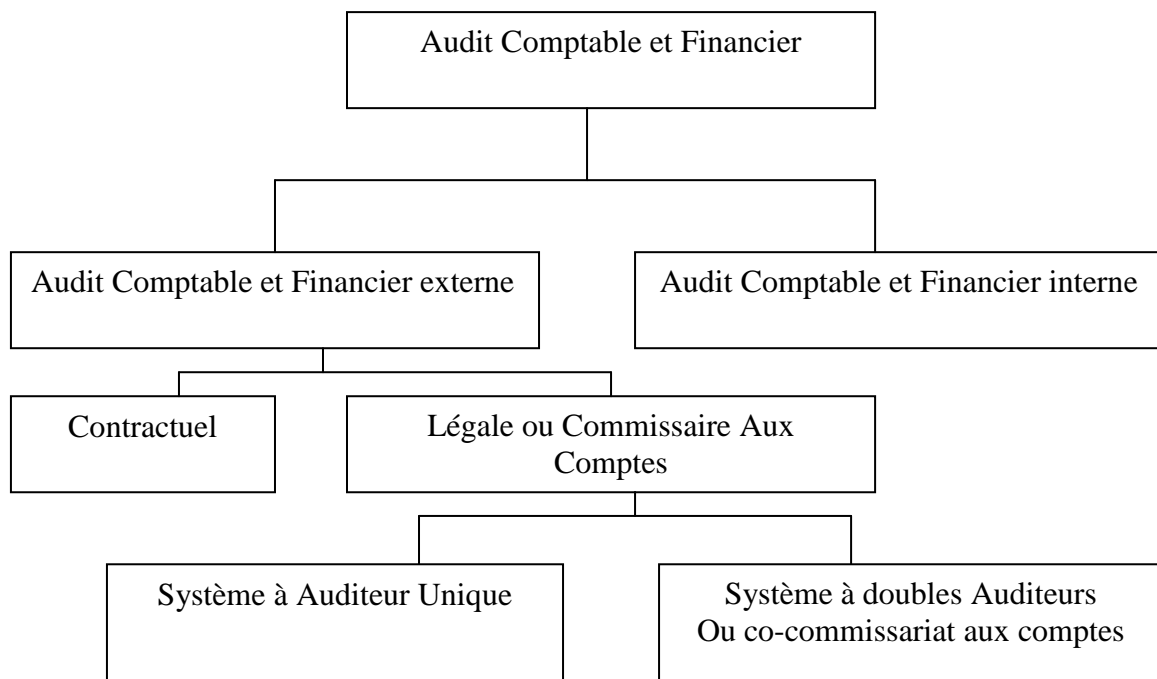
---

<sup>48</sup> (Mautz et sharaf, *Philosophy of Auditing*).

On peut définir l'Audit comptable et financier comme suite : "*L'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et sincérité du bilan et des comptes de résultats d'une entreprise*", (extrait des normes de révision comptable de l'ordre des experts-comptables et comptable agréés, [OECCA]).

Aussi : "*l'Audit est un examen critique des informations comptables, effectué par un expert indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur les états financiers.*"<sup>49</sup>

**Figure 4: Hiérarchisation des concepts d'Audit comptable et Financier**



### 1- 2. Audit opérationnel :

En premier temps, selon R. N. Anthony (1965), qui suggère le découpage de la structure de l'entreprise, suivant les niveaux de responsabilité seront l'assise de base, pour le référentiel du répertoire de l'Audit (la stratégie, la gestion, et les opérations élémentaires), et selon lui : "*l'Audit Opérationnel est le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en œuvre d'une manière économique, efficace et efficiente*"<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> Audit et Contrôle des Comptes, J.Raffegau, P.Dfils, R.Gonzalez, F.I.Ashworth, collectives, édition : Public Union, 1998.P10.

<sup>50</sup> Audit Opérationnel, Jean Charles Bécour & Henri Bouquin, 2<sup>ème</sup> édition Economica 1996, P12.

Donc l'Audit Opérationnel correspondait aux fonctions suivantes : Audit fonction Achats, Logistique, Ventes, Productions, Recherches, Gestion de Ressource Humaines...etc.

La finalité de cet Audit est d'améliorer le fonctionnement spécifique d'un système d'opérations de l'entreprise en interaction avec son environnement au sens large, c'est pour cette raison qu'il n'existe pas de référentiels ou de normes préétabli contrairement à l'Audit financier et comptable.

#### ❖ **Audit Stratégique ou de Direction :**

"L'Audit de stratégie consiste à vérifier la cohérence globale de l'ensemble des politiques et les stratégies correspondantes, sans toutefois porter un jugement sur la stratégie elle-même."<sup>51</sup> C'est l'analyse de la stratégie adoptée par l'entreprise pour atteindre ses objectifs globaux. Ce type d'Audit peut être considéré comme un système d'aide à la décision.

L'étude porte sur l'environnement externe de l'entreprise (concurrence, législation, conjoncture, fiscalité, Etc.), ses choix à long terme (investissements, politique financière...etc.), sur l'image, système d'information ou finalement sur les principaux éléments qui consistent la démarche stratégique (conformités des objectifs, évaluation des ressources, pertinence des politiques mise en œuvre).

#### ❖ **Audit de la Gestion :**

"L'Audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes. "<sup>52</sup>

Mais aujourd'hui, la conception de l'Audit Opérationnel a évolué vers une approche globale, ces prérogatives ont étendu au deux niveaux de responsabilité supérieure que le niveau opérationnel, de la sorte, résulte une nouvelle approche de l'Audit Opérationnel, celle de approche intégrée, Audit Total ou Audit de Performances.

Alors, l'Audit Opérationnel actuellement comprend toute la structure de l'entreprise : Audit stratégique ou de direction, Audit de Gestion ou Tactique, Audit Opérationnel.

On trouvera donc, autant d'Audit Opérationnel que de fonctions dans l'entité :

---

<sup>51</sup> Les Fondamentaux de l'Audit, Michel Joras, 2<sup>ème</sup> édition Préventique 2000, P 42.

<sup>52</sup> Manuel de Gestion, Volume 1, Armand Dyan le Coordonnateur Général et autre coordonnateur, Ellipses Edition Marketing 1999, universités francophones, P885.

❖ **Audit des Assurances :**

*"Ce sont les assurances de l'entité qui sont l'objet de l'Audit sur la base des critères régularité, fiabilité, efficacité. (Ne pas confondre avec le contrôle des assurances effectué par un auditeur dans le cadre d'un Audit financier)."*<sup>53</sup>

❖ **Audit Energétique :**

C'est tout le système énergétique de l'entreprise qui est l'objet d'Audit.

❖ **Audit des Finances :**

À ne pas confondre avec l'Audit financier, il correspond à l'Audit de la gestion financière de l'entité. On pourra trouver dans l'Audit de la trésorerie une variété particulière de l'Audit des finances.

❖ **Audit Fiscal :**

Il s'agit de l'ensemble des structures fiscales dans l'entreprise et leur fonctionnement (toute la fiscalité de l'entité : TVA, impôt directs...etc.).

❖ **Audit Informatique :**

Il concerne la fonction informatique elle-même. A ne pas confondre l'Audit informatique avec l'Audit dans un cadre informatique, par exemple par un abus de langage, on désigne l'Audit Financier dans un cadre informatisé par l'expression Audit informatique. Il ne s'agit pas d'un simple abus de langage mais un risque pour les utilisateurs qui sont sensé de mener un véritable Audit informatique, par contre eux, ils sont entrain de mener un simple Audit financier conduit en prenant en considération les systèmes informatisés concernés par la production des informations financières.

❖ **Audit Juridique :**

Il s'agit de l'ensemble de structures juridiques dans l'entité, et leur fonctionnement (c'est le droit dans l'entreprise sous toutes les formes.).

❖ **Audit qualité :**

*l'examen méthodique d'une situation relative à un produit, processus, organisation en matière de qualité, réalisé en coopération avec les intéressés, en vue de vérifier la conformité de cette situation aux dispositions préétablies et l'adéquation de ces dernières à l'objectif recherché.*"<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Audit Financier, Bernard Germond, 1<sup>ère</sup> édition Dunod 1991, Collection ATH, P 33.

<sup>54</sup> Audit Financier, Bernard Germond, 1<sup>ère</sup> édition Dunod 1991, Collection ATH, P 34.

### ❖ **Audit Social :**

MM .R. Vatier et A. Meignant ont défini l'Audit Social comme " *un moyen de pilotage de l'entreprise, par une démarche d'observation des faits, des pratiques et des structures liés à l'emploi et au travail humain dans l'entreprise.*"<sup>55</sup>

Cette acception de l'Audit Social doit être distinguée de :

- tout examen lié avec l'aspect de gestion de ressources humaines (rémunérations, paie...etc.), qu'un auditeur financier peut développer dans le cadre d'une mission audit des comptes ;
- à l'Audit Social qui cerne l'examen de l'ensemble des relations entre une entité et son environnement (ex : relation avec l'université, recherche, etc....)

### ❖ **Audit Sécurité :**

C'est la sécurité dans une organisation, sous toutes ses formes, qui est l'objet d'Audit.

## **1-3. La nouvelle extension de l'Audit Opérationnel « L'Audit de la Propriété Intellectuelle »**

D'années en années, les traités, les conventions internationales, les directives, les lois, les décrets, les règlements, les normes, enferment dans un carcan et une complexité croissante l'exercice (souvent périlleux...) de la propriété intellectuelle.

Quelle que soit la compétence des praticiens, il y a toujours le risque de perdre pied, par exemple lorsqu'on réduit les effectifs des services de propriété intellectuelle des entreprises tout en augmentant leur charge de travail. La gestion du quotidien devient tellement lourde qu'elle obère le futur. Les erreurs, les oublis, les dépassements de délais commencent à provoquer des dégâts.

C'est dans de telles situations que la mise en oeuvre d'un Audit des services de propriété intellectuelle peut s'avérer efficace et rentable, à condition, bien entendu, qu'il y ait une coopération franche et loyale entre les auditeurs et le service de P.I. Sans nul doute, Il y a encore des beaux jours dans cette activité

L'Audit juridique, et plus spécialement l'Audit de la propriété industrielle, ont mis longtemps à l'entrer dans la pratique courante des entreprises;

---

<sup>55</sup> Audit Financier, Bernard Germond, 1<sup>ère</sup> édition Dunod 1991, Collection ATH, P 34.

Le schéma d'Audit que propose Jean-Didier Bedoin<sup>56</sup> comporte cinq rubriques:

- importance relative de la propriété industrielle dans l'entreprise.
- La politique de propriété industrielle de l'entreprise.
- Les procédures de création des droits de propriété industrielle.
- La gestion du portefeuille de propriété industrielle.
- Les autres tâches du service de propriété industrielle.

Francis MARQUER<sup>57</sup>, a proposé également, en 1985, un "**Audit de Brevets**" de l'entreprise à partir de l'analyse de données objectives telles que:

- ✓ Coût des opérations de « recherches d'antériorités » à trois niveaux: élémentaire, moyen et approfondi,
- ✓ Coût réel des brevets (dépôt, procédure, maintien en vigueur),
- ✓ Pourcentage des brevets exploités,
- ✓ Durée de vie moyenne des brevets,
- ✓ Balance des redevances de licences payées et encaissées, etc.

Beaucoup d'entreprises auraient avantage à mettre en œuvre ces méthodes d'audit sous des formes adaptées à leur activité et à leurs dimensions. Le problème est de trouver un auditeur compétent en propriété industrielle et ayant un recul suffisant par rapport au service audité et, de préférence, par rapport à l'entreprise elle-même, pour assurer l'objectivité des résultats

L'expérience montre qu'une structure opérationnelle oppose toujours une résistance aux changements, soit par paresse, soit par autosatisfaction...

Récemment connaissance de l'initiative d'un cabinet de juristes<sup>58</sup>, qui s'est spécialisé entre autres, dans l'audit de la propriété intellectuelle, et qui a bien voulu nous donner des informations précises sur ses méthodes de travail et ses domaines d'activité, qui sont essentiellement les brevets, les marques, les dessins et modèles, les droits d'auteurs, les sites Web et Intranet et les bases de données.

L'Audit mis en œuvre par ce cabinet est un outil d'aide au progrès qui ne doit pas être regardé comme une forme d'intrusion dans la vie de l'entreprise.

---

<sup>56</sup> **Jean-Didier BEDOIN**, L'audit de la propriété industrielle, mémoire de DESS, Institut d'Administration des Entreprises, Aix-en-Provence, 1987. Voir également l'article : "L'audit de la propriété industrielle" dans la Revue française de l'Audit interne, n°92, 1988.

<sup>57</sup> **Francis MARQUER**, Innovation et management des brevets, Les Editions d'Organisation, PARIS, 1985, p. 243-248

<sup>58</sup> **Cabinet BRM Avocats**, (SCP), spécialisés en droit de la propriété intellectuelle et spécialement en audit..

Site Web : [brmavocats](http://brmavocats.com)

E-mail : [contact@brmavocats.com](mailto:contact@brmavocats.com)

Voir également : Rubrique "Adresses URL" : Quelques bonnes adresses

Il doit permettre d'aider le dirigeant de l'entreprise qui y a recours en lui fournissant des constats, des analyses objectives, des recommandations, en lui faisant apparaître les risques éventuels ou les dysfonctionnements de son entreprise.

L'Audit peut être demandé à titre préventif ou à titre curatif. Le client pourra ainsi établir une hiérarchie des risques, définir ses priorités d'action.

Quels sont les droits de propriété intellectuelle devant être étudiés par l'auditeur ? Le champ d'investigation dépendra naturellement du type d'entreprise auditée (sociétés d'informatique, industries textiles, secteur alimentaire, chimie, métallurgie etc..), mais également des priorités qui auront été déterminées par le chef d'entreprise.

Sans prétendre à l'exhaustivité, son champ d'action peut se résumer comme suit :

❖ **Audit de Brevet :**

Cet audit permet de faire le point sur le portefeuille de brevets de l'entreprise.

✓ Existe-t-il dans l'entreprise des inventions brevetables, ou des brevets en cours de rédaction, ou en cours d'examen, selon les procédures nationales ou multinationales (brevets européen, P.C.T. etc.)

✓ Les annuités sont-elles payées régulièrement ?

✓ Y a-t-il des mesures de protection du savoir-faire, et plus précisément des " secrets de fabrique" ?

✓ Quels seront les titulaires ?

✓ Les droits des inventeurs salariés ont-ils été respectés ?

✓ Quels sont les contrats qu'il conviendra de régulariser ? (Contrats de licence de brevets, contrats de cession de brevet, de licence de savoir-faire).

✓ L'entreprise pratique-t-elle une politique de cession ou d'achat de licences exclusives ou non, ainsi que d'abandons ou de cessions de brevets devenus obsolètes ?

❖ **Audit des marques :**

Cet audit permet de faire le point sur le portefeuille de marques de l'entreprise en se posant les questions suivantes :

✓ Quelles sont les marques qui ont été déposées ?

✓ Ont-elles été renouvelées ?

✓ Ont-elles suffisamment exploitées ?

✓ Ont-elles fait l'objet de contrats de franchise ?

✓ Sont-elles valables, distinctives ?

✓ N'y a-t-il pas des risques de contrefaçon ?

- ✓ Existe-t-il des marques gênantes pour lesquelles une action pourrait être envisagée?  
(Action en contrefaçon, accord de coexistence).

Il convient également de faire un point sur les différents contrats de licence éventuellement conclu et sur leur opposabilité aux tiers. Il est également possible de compléter cet audit, par un audit portant sur les signes distinctifs de l'entreprise (dénomination sociale, nom commercial, enseigne.).

- ❖ **Audit portant sur les dessins et modèles** détenus et/ou créés par une entreprise.
  - ✓ Ses créations sont-elles protégeables et/ou protégées au titre des dessins et modèles?
  - ✓ Quelle stratégie adopter à cet égard ?
  - ✓ Y a t il eu divulgation des modèles avant leur dépôt ?
  - ✓ Si des modèles ont été déposés, les formalités de renouvellement ont-elles été accomplies ?

Il convient de vérifier également si la personne qui a créé le dessin ou le modèle a cédé ses droits à l'employeur, dans le cas où il ne s'agit pas d'une œuvre collective.

Il convient également de faire le point sur les contrats éventuellement passés par la société avec des sociétés intéressées par leur exploitation (contrats de cession, contrat de licence).

- ❖ **Audit des Droits D'Auteur :**

Il est recommandé de répertorier dans l'entreprise toutes les œuvres et créations qui génèrent des droits d'auteur, de déterminer les titulaires de ces droits et de calculer la durée de protection restant à courir. Enfin, en matière de droit d'auteur également, des contrats de cession et/ou de licence peuvent se révéler nécessaires, dans certains cas (notamment avec les salariés), ou intéressants dans d'autres (notamment avec des personnes souhaitant exploiter les œuvres détenues par l'entreprise).

- ❖ **Audit d'un site WEB et d'Intranet :**

Il est souhaitable :

- ✓ d'identifier l'existant, c'est à dire de vérifier si les formalités légales ont été accomplies,
- ✓ de faire le point sur le nom de domaine déposé : A-t-on fait une nécessaire recherche d'antériorité et de vérifier qu'il n'existait pas de marque antérieure ou de nom de domaine antérieur gênant qui pourrait être opposé ?
- ✓ Y a t il des noms de domaine qu'il serait intéressant de réserver ?
- ✓ Il convient également de faire un point sur les contrats conclu :



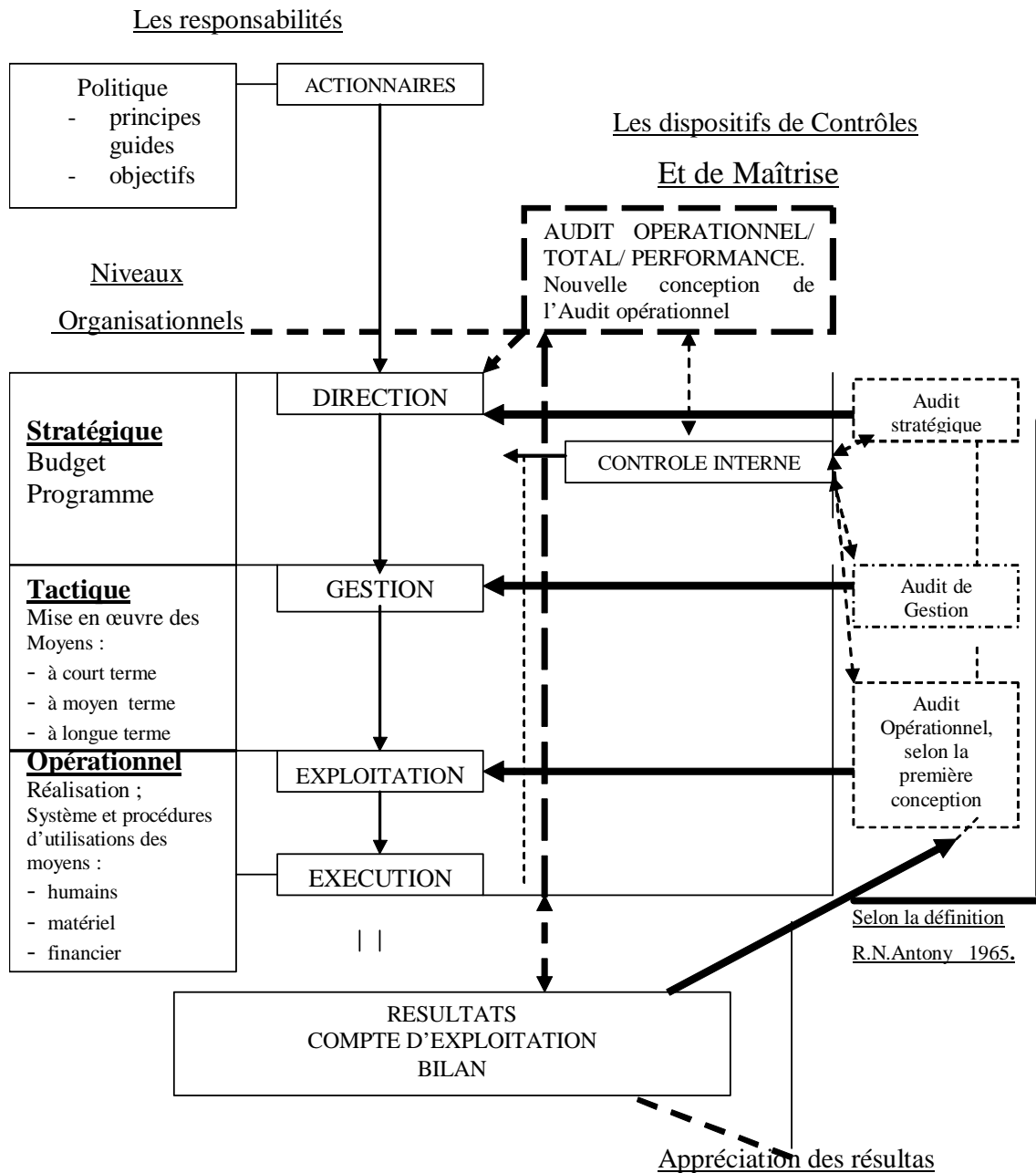
Le contrat d'hébergement ; assure-t-il une sécurité suffisante aux données hébergées? Le contrat de conception du site : les droits d'auteur sont-ils cédés à l'entreprise ? Une charte a-t-elle été rédigée, quel est son contenu, est-elle opposable aux salariés, a-t-elle été intégrée au Règlement intérieur de l'entreprise ?

❖ **Audit d'informatique et bases de données :**

Il est bon de vérifier les contrats passés entre les fournisseurs et les prestataires informatiques notamment pour analyser les clauses de garantie et de maintenance, l'accès aux codes sources en cas de procédure collective affectant le prestataire, afin de déterminer quels sont les droits de la société sur ces points.

Si les données recueillies sont des données personnelles, il convient de vérifier si la société est au regard de la loi Informatique et libertés (ex. fichiers clients, fichier du personnel, fichiers prospects En conclusion : aux termes de l'audit, le Cabinet établit une note comportant des préconisations par ordre de priorité et d'urgence et un devis des coûts correspondants aux diligences à accomplir et/ou aux actions à mener.

Voici un schéma démonstratif, qui cerne l'Audit Opérationnel au niveau de l'entité :



**Figure 5: L'Audit et les niveaux structurels de l'entreprise**

*" L'objectif d'ensemble de l'Audit Opérationnel est d'aider tous les centres de décision de l'entreprise et de soulager de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses objectives, d'appréciations, des recommandations et des commentaires utiles au sujet des activités examiner"<sup>59</sup>*

<sup>59</sup> Définition du Federal Financial Institute du Canada, 1967.

## **2. Au niveau de la société :**

### **2-1. Audit Social :**

"*Étude approfondie de certains aspects de la société dans le but de porter une appréciation*",<sup>60</sup> autour de ce thème on peut réunir l'Audit Médicale (Audit Hospitalier, Audit Paramédical...etc.), Audit de l'Education, et Audit de la sécurité routière, etc....., aussi il est appelé Audit Public.

### **2-2. Audit Vert :**

Nouvellement on assiste à un engouement pour l'Audit dit Vert qui touche les problèmes liés à l'environnement, la pollution..., parmi ses problèmes, les effets des activités de l'entreprise. A fin de réduire ou réparer les incidences de ses activités sur l'environnement.

## **3. Autre extension de l'Audit :**

### **3.1 Extension par type de critère de références :**

Cette forme d'extension correspond essentiellement à l'objectif fondamental de l'Audit lors d'une mission.

#### **❖ La Conformité à la Règle :**

Est-ce que les opérations ou les faits soumises à l'Audit sont conforme aux règles internes et externes que doit respecter l'entité ? C'est là où réside la finalité de ce critère de référence.

Et ce, le critère le plus vulgarisé parce qu'il est le plus reconnaissable.

#### **❖ La sincérité ou la fidélité :**

En générale, ce critère est associé avec le critère précédent, le respect des règles est l'un des acteurs essentiels pour refléter l'image réelle de l'entreprise, et d'attester la sincérité de l'information existante ou diffusée par l'entité.

---

<sup>60</sup> Audit Financier, Bernard Germond, 1<sup>ère</sup> édition Dunod 1991, Collection ATH, P 35.

### ❖ **L'efficacité :**

C'est un critère intervenant d'un usage récents dans le développement de l'Audit, composite (les 3 E: efficacité, efficacité et économique), et le plus largement exploré par les auditeurs internes et auditeurs exerçant dans le secteurs public.

- ✓ L'Efficacité est le critère de l'atteinte des objectifs fixés, « doing the right things » chez les Anglo-saxons,
- ✓ L'Efficience est de faire le mieux possible avec le moins de moyens possibles, doing the things right »,
- ✓ L'Economie est le critère qui guide l'utilisation des ressources sans faire de gaspillage,

De ce fait, ce critère de référence s'est émergé dans la définition du domaine des travaux de l'Audit interne, au-delà de la conformité et la fiabilité, l'usage économique et efficace des moyens, en outre, la réalisation des objectifs fixés aux activités opérationnelles et aux programmes.

### **3.2 L'extension de l'Audit vers les Auditeurs internes :**

Vu l'importance accorder à l'Audit et aux auditeurs praticiens externes, les responsables et les directions générales ont pris consciences à l'importance de l'existence de l'Audit, et son objectif étendu au sein de l'entité. Sachant qu'il y a deux facteurs constitutifs peuvent attribuer une fonction d'Audit interne ou des Auditeurs internes dans les entités, sont :

- Dans un cadre économique (coût/ efficacité), pour faire face aux interventions des auditeurs externe, ainsi d'assurer un moyen d'autocontrôle, et de détection les points faibles dans l'entité ;
- L'organisation internationale des auditeurs internes (IIA), a mis en évidence cette évolution en définissant que : "*l'Audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée dans une entité par un de ses services, pour examiner et évaluer ses activités*" ; l'intérêt de l'Audit interne, se constitue d'une présence d'un service interne qui soutien les responsables à exercé efficacement leurs responsabilités au sein de l'entité.

### **3.3 L'extension de l'Audit du secteur privé vers le secteur public :**

Le contrôle du secteur public occupe d'avantage les responsables de chaque nation, les patrimoines étatiques doivent être mieux protégés pour assurer le développement économique futur.

La dimension des sommes affectées pour établir ses projets, a engendré une nécessité d'assurer une gestion efficace des deniers publics, conformément aux lois et aux règlements.

Les structures du secteur public, atteignent-elles les objectifs prévus ? Les programmes planifiés et les ressources accordées, sont-ils exécutés d'une façon rationnelle, économique et avec efficacité ? Tous ces interrogations, qui préoccupent les décideurs ont trouvé leur fin dans un système de contrôle appelé l'Audit.

C'est ainsi, que les pouvoirs publics s'intéressent, de plus en plus, à l'Audit comme méthode permettant aux organismes de contrôle tels que l'inspection générale des finances et la cour des comptes, de mieux accomplir leur tâche.

## **Sous-section 2 : Généralité sur la notion d'Audit comptable et financier**

### **1- la relation entre « Audit comptable et financier » et autre domaine de l'Audit :**

Bien que, l'Audit comptable et financier soit l'assise de tout essor pour l'Audit, étant ils ont les mêmes fondements, mais ils n'ont pas le même objectif, nous essayons de déterminer certaines particularités entre les différents domaines, et ce, en utilisant deux critères :

- l'objectif poursuivi par l'auditeur ;
- la position de l'auditeur par rapport à l'entreprise Auditée.

#### **1-1. L'Audit comptable et financier et l'Audit Opérationnel :**

L'Audit Opérationnel inclut l'Audit comptable et financier. Certes que, l'auditeur opérationnel pourra examiner l'information financière tout comme l'auditeur financier, mais le but de son examen est de utiliser cette perspective comme outil de gestion, et non dans l'intention unique de se porter garant de sa fidélité et de sa conformité aux principes comptables.

En outre, l'Audit comptable et financier et l'Audit Opérationnel obéissent à une démarche, et doivent parvenir de mettre en relief les risques, les contraintes et les dysfonctionnement d'un système.

### **1-2. L'Audit comptable et financier et Audit Interne :**

L'Audit comptable et financier externe se manifeste par l'Audit légale son objectif spécifique est la certification des comptes vis-à-vis des tiers, et l'Audit contractuel qui vise la révision comptable selon la nature de la mission demandé par la clientèle.

Par contre, l'Audit interne à pour but de s'assurer, pour la direction uniquement, de la qualité du fonctionnement comptable, et des documents produits par ses structures, cependant, sa position par rapport à l'entité auditée, l'auditeur interne fait partie des personnels de l'entreprise, et l'autre Auditeur externe.

## **2- Audit comptable et financier, notions voisines :**

Dans l'objet de compulser cette notion, ne pas la confondre avec d'autres notions voisines, il y a lieu de répondre sur ses interrogations suivantes, afin de mettre fin à cette confusion et donner une limite à cette notion :

- ✓ L'examen de l'auditeur est-il autre moyen qu'un simple contrôle ?
- ✓ L'opinion qui doit être exprimée est-elle un jugement ou un conseil ?
- ✓ Enfin, la qualification « Audit Comptable et Financier » n'est elle pas, ni plus ni moins, l'appellation moderne d'une pratique ancienne et plus connue sous le nom de « Révision comptable » ?

### **2-1. Le Contrôle et l'Audit comptable et financier :**

Pour différencier entre les deux notions, on peut se référer à la théorie des ensembles. L'Audit comprend le contrôle, ou plus précisément sa mise en œuvre implique de procéder à divers contrôles, donc le contrôle quelle qu'en soit la forme, se présente ainsi comme outil de l'Audit.

A cet effet, l'Audit réunit l'ensemble des procédures et techniques de contrôle qui forme l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie bien déterminée ; Quoique l'Audit comprend l'Opinion, qui représente la suite des procédures de contrôles, selon les définitions précitées. En l'occurrence, l'Audit mène à recourir à des contrôles (exemple : le contrôle exercé par la Cours des Comptes sur les entreprises publiques), tout contrôle n'est pas cependant l'Audit.

## **2-2. Le conseil et l'Audit comptable et financier :**

Le problème de l'immixtion entre l'opinion et le conseil, se pose lors de l'expression de cette opinion ou ultérieurement. Toutefois, une analyse préalable du caractère de la mission qui est dévolue à l'auditeur, et du lien entre auditeur et audité, paraît inévitable.

Si la mission d'Audit, par exemple, est d'origine légale, telle que celle du commissaire aux comptes, donc cette dernière ne peut déboucher sur un conseil. En sus, le commissaire aux comptes est tenu par la règle non immixtion dans la gestion, cependant il a la possibilité d'émettre des avis et conseils, mais à condition que ceux-ci « restent en relation directe avec sa mission, telle que définit par la loi ».

Si en revanche, le lien entre auditeur et audité est contractuel, l'audit peut déboucher sur le conseil. (Chez les Anglo-saxons : l'auditeur est censé faire un diagnostic sans faire des recommandations, par contre, chez les Français, l'auditeur peut faire des recommandations si son contrat le dicte.).

Néanmoins, l'Audit ne peut, ne doit, par principe être assimilé au conseil, en effet, n'étant que le complément facultatif d'un travail préalable d'audit, dont l'aboutissement se réside dans l'expression de l'opinion, bien que, le conseil peut naturellement se concevoir sans un Audit préalable.

## **2-3. L'Audit comptable et financier et la révision comptable :**

La révision comptable peut être définie comme suit : "*la révision comptable est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultats d'une entreprise déterminée.*" (Extrait des normes de révision comptable de l'ordre des experts-comptables et comptable agréés, [OECCA] ,1966).

Cette définition met en évidence les termes « Audit comptable et financier » et la « Révision comptable » recouvrent la même réalité, cependant, la différence entre eux réside dans la technique.

L'audit comptable et financier dans sa démarche, repose sur une technique de sondage (échantillonnage), et en contre partie, la révision comptable, repose sur la technique de la révision globale de la comptabilité et des états financiers.

La révision comptable est l'appellation ancienne de l'Audit comptable et financier, la portée de ces termes est donc sensiblement plus large que celle de « révision », cela

caractérise l'étendu actuel des domaines de l'Audit, discipline dans l'évolution fut constaté, même si pendant longtemps elle s'exerça dans le domaines de la comptabilité.

### **3. Les aspects particuliers et complémentaires de l'Audit comptable et financier**

#### **3.1 Les aspects particuliers :**

Dans l'application de ses objectifs fondamentaux, l'Audit comptable et financier, accède invariablement à certain nombre de domaines analogues par rapport auxquels il convient d'ajuster, ce sont notamment :

- la détection de fraude ;
- l'amélioration de la gestion.

#### **❖ Audit et détection de la fraude :**

Aux premier temps, de puis 1500 et jusqu'à 1900, et comme l'indique le tableau de synthèse dans le premier chapitre, la finalité de l'Audit était seulement de découvrir les actions frauduleuse commise par les employés.

Cette aptitude s'éclipsait au début du XIX<sup>em</sup> siècle, du fait que l'Auditeur, procède uniquement à la vérification de la régularité et de la sincérité des comptes, la détection de la fraude doit être envisagée comme une conséquence et non comme une finalité.

Dans ce cadre, nous citons deux principaux types de fraude :

- *les détournements effectués à des fins personnelles*, l'existe d'une faille dans le système du contrôle interne de l'entreprise conduit à un tel type de fraude, et ce, ressort prioritairement des attributions de la direction et de celles de l'auditeur. Dès que l'auditeur aperçoit l'existence d'une fraude, il va de soi qu'il est dans l'obligation de faire le nécessaire afin d'éclaircir la situation.

- Les irrégularités dont une direction peut se rendre coupable en établissement ses documents financiers. Elles ont pour suite de donner une image déformée de la situation financière.

Et d'après La législation Algérienne " Art. 715 bis 13. (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce), l'Auditeur doit divulguer les fraudes, mais en aucun cas, ne doit présenter ces contrôles en présumant la mauvaise foi ou la malhonnêteté des différentes personnes, il critique un système mais jamais des personnes.



### ❖ **Audit et amélioration de la gestion :**

La suite éventuelle d'une mission d'Audit est l'amélioration générale de l'entité. Au cours de sa démarche, l'Auditeur peut signaler dans son rapport à la direction des anomalies dans l'organisation ou dans les procédures de l'entreprise.

Certains auteurs vont jusqu'à affirmer que c'est l'un des objectifs de l'Audit, comme M.Holmes, dans son manuel « *Auditing principles and procedures* », affirme : « *l'objectif immédiat de l'audit (externe) est d'attester le caractère fiable des états financiers et d'émettre une opinion sur le caractère satisfaisant de la présentation de ces documents. Les objectifs à long terme de l'Audit doivent être d'apporter un guide aux décisions future de la direction sur toutes les questions d'ordre financier telles que contrôles, prévisions, analyse et établissement des rapports. Ces objectifs correspondent à un seul but : l'amélioration des résultats.* »<sup>61</sup>.

Alors, le second terme de cette définition, fait de l'auditeur à la fois, un comptable, expert juridique, et contrôleur de gestion ; Par contre, la définition précitée, le rôle de l'auditeur n'est pas d'apporter un guide aux décisions de la direction, mais d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des documents financiers.

La détection des failles, des imperfections, et l'identification des problèmes qui suit une mission d'audit, permettent aux dirigeants de l'entreprise, de connaître leurs faiblesses, corriger certains systèmes ou de renforcer quelques structures ou changer de stratégie..., c'est ainsi, la loi française par exemple, laisse la porte ouverte aux auditeurs de faire des recommandations avec réserve dans leurs rapports et ça, selon les contraintes du contrat, lorsqu'il agit dans un cadre légal, l'auditeur doit se tenir à l'écart des décisions prises par les dirigeants.

Et selon la loi Algérienne, l'Art 715 bis 4 du code de commerce précise que, l'Audit comme une procédure de vérification critique ne surpasse jamais un certain stade où il viendrait se confondre avec la prise de décision : il s'agit d'une limite stricte.

---

<sup>61</sup> Audit et Contrôle des Comptes, J.Raffegau, P.Dfils, R.Gonzalez, F.I.Ashworth, collectives, édition : Public Union, 1998.P21.

### **3.2. Les Aspects complémentaires :**

#### **❖ Les aspects complémentaires du Commissariat :**

Généralement, la mission du Commissariat Aux Comptes est désigner « d'Audit légal » à caractère permanent, qui vise surtout la certification de la régularité et la sincérité des comptes, et des états financiers de l'entreprise. La finalité de cette mission est d'informer : les actionnaires, dirigeant, et la comité d'entreprise ; de certifier autre élément que les comptes ; et la surveillance permanent de l'entreprise (révélation de délits). Et l'article 715 bis 4 du code de commerce Algérien édicte que : *« L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne, pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.*

*Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.*

*Ils certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, des comptes sociaux et du bilan.*

*Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.*

*Ils peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns.*

*De même qu'ils peuvent convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence.*

*A défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société à la requête du conseil d'administration ou du directoire.*

Cette demande peut être présentée par tout intéressé et dans les sociétés qui font publiquement appel à l'épargne par l'autorité chargée de l'organisation et de la surveillance des opérations de bourse. »

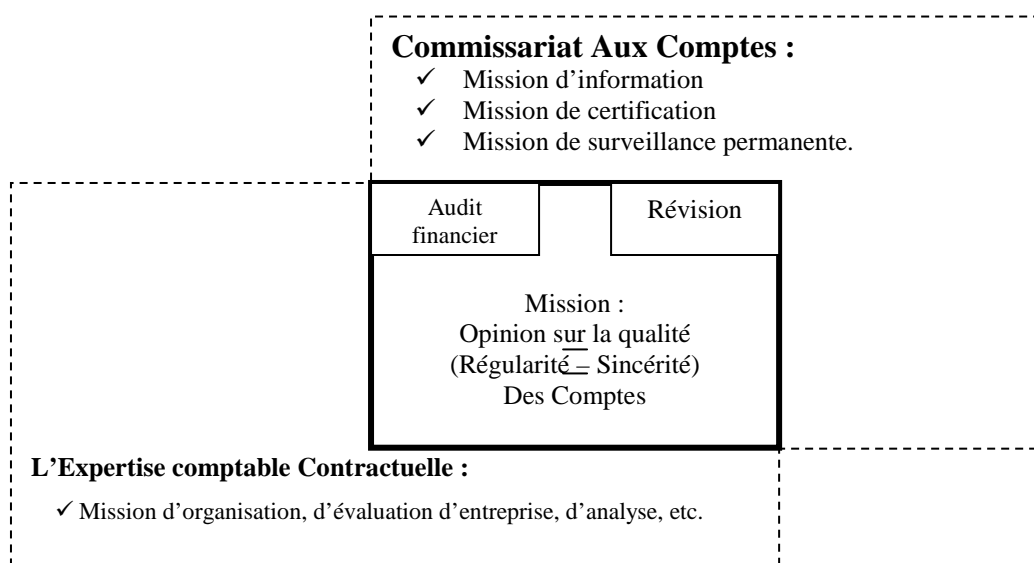
Et pour bien intensifier sur la législation du contrôle dans sociétés Algérienne, la section 7 du chapitre III, livre 5, du code de commerce Algérien le décrit.

❖ **Les Aspects complémentaire de l'expertise comptable :**

La mission d'expert comptable englobe la révision comptable, cette mission peut organiser la comptabilité et l'analyser par les procédés des techniques comptables, et évaluer l'entreprise sous les différents aspects (économique, juridique et financiers).

On notera que la mission d'expertise comptable est de nature contractuelle par opposition à celle de commissariat aux comptes qui représente une obligation légale.

Voici un schéma qui définit les objectifs comparés des aspects complémentaire <sup>62</sup>:



**Figure 6: L'Objectif comparés des aspects complémentaire de l'Audit Comptable et Financier.**

<sup>62</sup> Audit et Contrôle des Comptes, J.Raffegau, P.Dfils, R.Gonzalez, F.I.Ashworth, collectives, édition : Public Union, 1979, P25.

## **Sous-section 3 : les normes d’Audit comptable et Financier**

La définition de l’Audit ne se limite pas seulement par ses objectifs, mais aussi, par un certain nombre de normes applicable au choix de l’Auditeur, et au travail fournis par ce lui-ci, évoluent d’une époque à l’autre et d’un pays à l’autre.

En l’absence de normes nationales, les lois Algériennes dans ce domaine se réfèrent aux normes internationales. Ce choix est justifié par la loi 80/05 du 1<sup>er</sup> mars 1980 relative à l’exercice de la fonction de contrôle par la cour des comptes.

De ce fait, tous type de mission d’Audit comptable et financier (soit : Audit légal- Audit contractuel- revue limitée- dans une mission d’Audit interne ou dans une mission d’Audit Opérationnel), doit soumettre au normes.

Ces normes sont présentées sous trois grandes rubriques distinctes :

- les normes générales ;
- les normes de travail ;
- les normes de rapports.

### **1-les normes générales :**

Ces normes sont liées d’une façon directe à la personnalité de l’Auditeur ; Généralement, les normes générales reflétant les rôles figurant dans la déontologie des organisations professionnelles et s’appliquent ensuite aux professionnels, soit dans leurs missions d’Audit comptable et financier que dans leurs autres mission.

Dans notre section, nous nous contentons de déceler les règles applicables dans le contexte d’une mission d’Audit comptable et financier.

Nous retrouverons dans la plus part des recommandations nationales ou internationales quatre normes générale, cependant, il faut préciser que celles-ci s’appliqueront à l’Auditeur étant une personnalité physique, et à l’organisation dans le cadre de laquelle il exerce son activité (cabinet d’audit externe, service d’audit interne):

- l’indépendance ;
- la compétence ;
- la qualité du travail (ou conscience professionnelle) ;
- le secret professionnel.

### **1-1. l'indépendance :**

Afin que l'Auditeur dégage une opinion objective et garante, il doit non seulement conserver une tendance d'esprit indépendante, lui permettant d'effectuer sa mission avec impartialité et objectivité, également, il doit être libre de tout lien avec quelque partie que soit.

Nous avons l'article 715 bis 6 (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993), du code de commerce Algérien, concernant l'Audit comptable et financier dans une mission légale, stipule :

*" Ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société par actions :*

*1° les parents et alliés au quatrième degré inclusivement des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société;*

*2° les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance les conjoints des administrateurs.....".*

### **1-2. la compétence :**

Les personnes souhaitant exercer l'Audit, ils sont tenus d'acquérir une formation dans le domaine, possédant des diplômes qui attestent leur qualification, et un minimum d'expérience (stage professionnel) requis.

Nous avons là, dans la législation Algérienne, l'arrêté du 28 mars 1998, portant modalités de publication des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant accès à la profession comptable, et loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

### **1-3. la qualité du travail ou conscience professionnelle :**

L'Auditeur doit accomplir sa mission avec une conscience professionnelle et tout le soin nécessaire, par lequel ses travaux renvoient à un certain degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités.

Il doit s'assurer que ses collaborateurs fournissent la même qualité de travaux que leur délégués, que lui.

#### **1-4. Le secret professionnel :**

Conformément à la loi, l'Auditeur devra veiller à ne pas divulguer les informations à caractère confidentiel, dont il a connaissance, qu'il collecte tout en long de sa mission, il doit également s'assurer que ses collaborateurs fassent ainsi.

Nous avons l'article 715 bis 13 (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993), stipule :

".....Sous réserve des dispositions des alinéas précédents, les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions."

Ainsi, l'article 830. (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993) stipule : " Sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA ou de l'une de confirmé des informations mensongères sur la situation de la société.....", et la loi n° 91-08 délimite les responsabilités de chaque catégorie de profession comptable.

#### **2-les normes de travail :**

La mission d'Audit comptable et financier conduit a une certification des états financiers, cet objectif particulier ne peut être atteint que dans le respect de normes propres à cette certification.

Les normes de travail, relative à tous type de mission d'Audit comptable et financier, pour la partie conduisant à la certification couvrent les principes étapes de la mission à savoir :

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

##### **2.1 L'orientation et la planification de la mission :**

L'Auditeur doit avoir une perception totale de l'entreprise, afin d'orienter, programmer et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs. Dont l'objet est d'identifier les risques qui peuvent décelé lors de la mission. De la sorte, la programmation initiale des contrôles, et la planification ultérieur de cette dernière mène à :

- déterminer la nature de l'étendue des contrôles en respectant le seuil de signification,

- agencer la tâche d'exécution de la mission pour atteindre l'objectif de la certification d'une manière rationnel et avec le maximum d'efficacité tout en respectant le délai prescrit.

## **2.2 Appréciation du contrôle interne :**

L'évaluation du contrôle interne est jugée comme un appuis initiale et essentiel pour estimer tous système significatif en vue d'identifier et de porter une opinion sur la qualité des travaux effectués dans l'entreprise et apprécier les sécurités que présente l'organisation de cette dernière. Ainsi, pour éviter les risques d'erreurs dans le traitement des données.

## **2.3 L'obtention des éléments probants :**

Au cours de sa mission l'Auditeur collecte toute information comptant décisive suffisante et appropriée pour lui permettre de former son opinion, ainsi de délivrer sa certification.

Afin d'atteindre son objectif, il dispose de diverses techniques de contrôle, des technique approprié a sa méthode de travail ou des techniques reconnu standard tout en argumentant son choix de techniques suivie.

## **2.4 Délégation et supervision :**

L'Auditeur planifie et supervise une mission d'audit, néanmoins il ne peut déléguer ses travaux, exercé le contrôle ou exécuter son programme de travail, sans l'aide de ses collaborateurs, afin d'atteindre son objectif poursuivie. D'une façon générale une mission d'Audit est un travail d'équipe

## **2.5 Documentation des travaux :**

L'Auditeur doit pouvoir justifier son opinion. Donc, il doit fondée sa mission sur des dossiers de travail comme documentation nécessaire pour sa tâche. Par ailleurs, ses dossiers permettent de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies. La constitution du dossier est recommandée par l' O.E.C.C.A.

## **3-normes de rapport :**

L'Auditeur doit former ou exprimer son opinion sur les états comptables et financiers dans un rapport où il certifie la sincérité et la régularité de ces derniers. Dans son rapport il précise les diligences estimées nécessaires en les décrivant de manière succincte. Les documents de synthèse sont joints à son rapport.

## Section 2: la Méthodologie de l'Audit Comptable et Financier

L'objectif essentiel de l'Auditeur est de vérifier les états comptables et financiers de l'entreprise, de s'assurer de la **sincérité** et de la **régularité** des comptes et des résultats de cette dernière, et de présenter **l'image fidèle** de l'entité, ceci en conformité avec les normes de révisions comptable généralement admis.

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

- sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique,
- concordants avec les données de la comptabilité,
- sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur,
- tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture, que toute information nécessaire est présentée de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels soit correctement informé.

L'objectif principal, que se fixe un Auditeur est de pouvoir se forger une opinion sur les états financiers et comptables de l'entreprise, et cela nécessite par conséquent la réalisation des actions suivantes :

- ✓ Analyse du contrôle interne et des procédures appliquées dans l'entreprise,
- ✓ Contrôle des Actifs,
- ✓ Contrôle Passif,
- ✓ L'enregistrement comptable correct de toutes les opérations afférentes à l'exercice,
- ✓ L'identification et l'imputation correcte des produits et charges relatifs à d'autres exercices,
- ✓ Détection irrégularités, omissions ou erreurs.

A fin d'atteindre ces objectifs fixés, le praticien doit mettre en œuvre des contrôles pour vérifier que les états financiers répondent aux divers critères (exhaustivité, existence, propriété, évaluation, et comptabilisation), qui assurent leur qualité et permettent de les attester.



Précédemment, il a été brièvement indiqué que les missions d'Audit comptable et financier se distinguent selon la finalité de la mission :

- ✓ La mission d'Audit légale du Commissaire aux comptes a pour objet de certifier les comptes, ce qui implique la mise en œuvre de l'ensemble de l'approche et de norme de travail adapté à la taille et aux spécificités de l'entreprise prévues par la loi et les normes professionnelles ;
- ✓ Les missions d'Audit élargie (Audit Contractuel), en considération des limites d'une mission de Commissaire Aux Comptes il peut être demandé à un Auditeur financier d'effectuer des missions particulières plus étendues et ce
  - Extension de la mission d'examen des procédures mises en œuvre par l'entreprise (exemple : la restructuration des EPE) ;
  - Approfondissement de l'étude de certains cycles ou comptes qui pourraient être jugés comme peu significatifs dans le cadre d'un Audit légal ;
  - Examen d'informations financières qui ne relèvent pas des comptes annuels, faisant l'objet de certification (exemple : tableaux de bord, les comptes prévisionnels, etc.).
- ✓ Les missions de revue limitée, il peut être mandaté à un Auditeur financier de réaliser des travaux qui ne demandent pas la mise en œuvre de l'ensemble de diligences reconnues comme essentielles lors d'un véritable Audit. Ils s'achèvent à des conclusions et des résultats qui forment une garantie plus fiable qu'un Audit Financier classique, ce qui est révélé dans la formulation de l'opinion. Cependant, ces travaux peuvent être appelés pour obtenir un premier diagnostic formulé par un expert indépendant sur une situation financière, ou dans les cas où une décision doit être prise rapidement, sans attendre les conclusions d'un Audit complet (exemple : dans le cadre d'une acquisition, l'acheteur potentiel peut demander une revue limitée d'une situation financière récente de l'entreprise qu'il se propose d'acheter, pour se forger une première impression sur la qualité de l'information financière, qu'il lui servira de base de référence) ;
- ✓ Les missions d'Audit interne où le praticien c'est un fonctionnaire et sa mission répond aux besoins de ses responsables.

Depuis ces différences, la démarche d'Audit peut se distinguer à travers quelques détails, mais généralement, c'est les mêmes principes admis.

Au de la, ces missions citées, généralement c'est un travail d'équipe et l'Auditeur peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs. Elles peuvent être organisées comme suit :

- Directeur de mission : un grade le plus élevé, il est responsable des travaux effectués par ses collaborateurs (Directeur de mission se trouve concomitamment à la tête de plusieurs missions).
- Chef de mission : il est le conducteur principal de la mission, suit les directives du Directeur, et assure le suivi des assistants.
- Les Auditeurs : ils surviennent sur la base d'instructions très détaillées du Chef de mission.

A cet effet, et pour mener cette mission mandatée, l'Auditeur (Directeur de mission) doit choisir une méthode de travail et de planifier sa démarche. Le choix des méthodes est important, car il conditionne l'aboutissement à une conclusion sur la sincérité et la régularité des comptes, des états financiers et comptables, et les résultats de l'activité de l'entreprise.

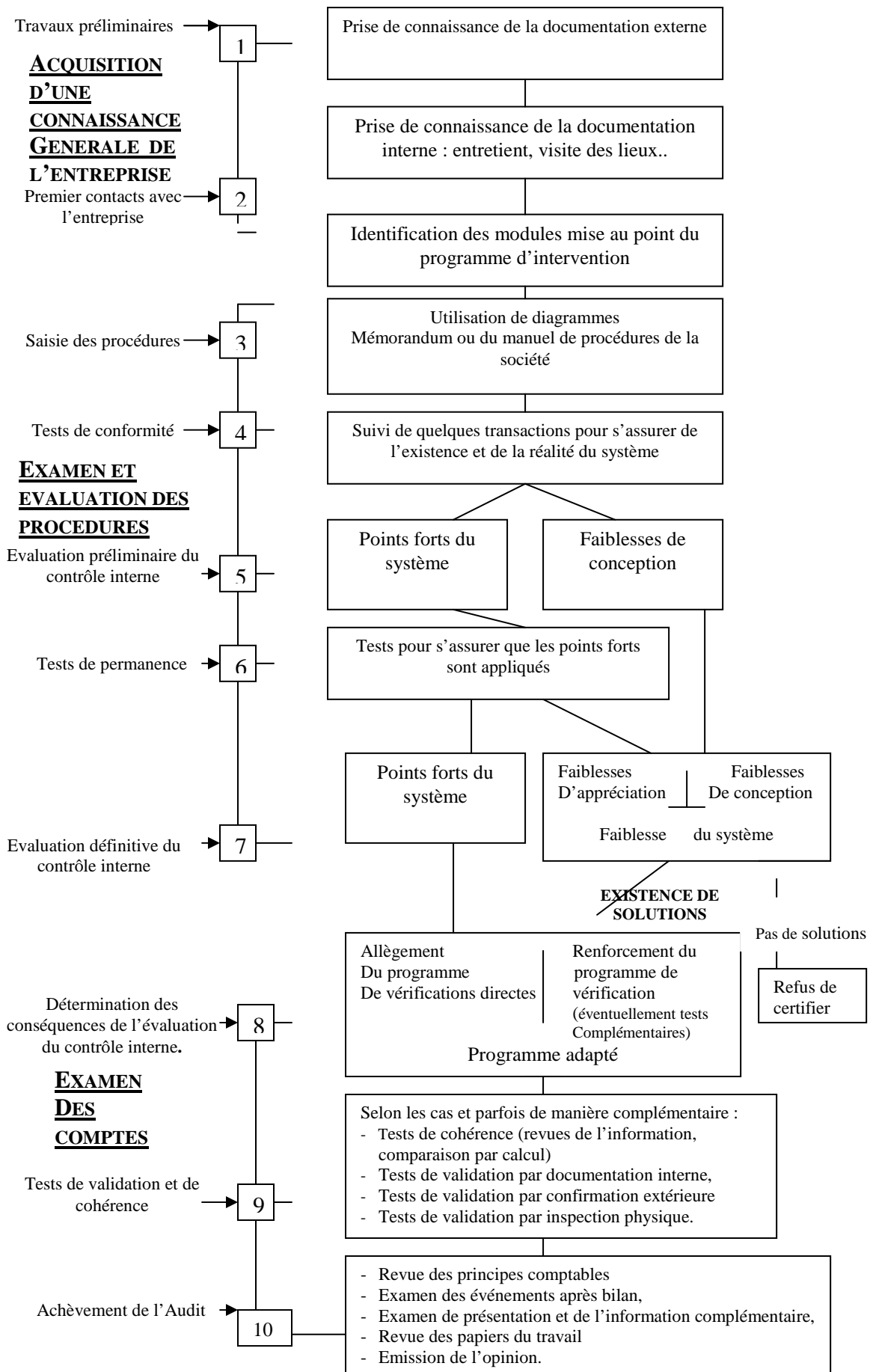
L'Auditeur (Directeur de Mission) ne peut arrêter ce choix qu'après avoir contrôlé et apprécié au préalable :

- ✓ l'organisation des services,
- ✓ l'efficacité du système comptable
- ✓ la fiabilité du contrôle interne.

L'Audit a pour but de vérifier si, et comment, les procédures sont respectées par les services chargés de les appliquer. C'est un contrôle au second degré, non des opérations elles-mêmes, mais des conditions dans lesquelles elles sont effectuées et de leur conformité avec les règles internes et externes (normes, législation, engagements contractuels, règles de déontologie, protection des secrets d'affaires, etc.).

Voici un schéma détaillé, qui décrit les phases essentielles d'une démarche d'Audit

**Figure 7: Les phases essentielles d'une démarche d'Audit Comptable et Financier**



## **Sous section 1 : Acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise**

### **1. les travaux préliminaires :**

Pour procéder à toute mission d'Audit passe d'abord par une analyse préliminaire de l'entreprise auditée. Cette analyse permet d'identifier les principales composantes organisationnelles de l'entité auditée avant même d'intervenir à sur place.

Sur ce, l'Auditeur collecte toute information et documentation à caractère réglementaire ou professionnel applicable à l'entreprise auditée, pour lui permettre d'avoir une idée au préalable sur l'entité. Par exemple : si l'entreprise auditée est un grand groupe de production de ciment, l'Auditeur se devra d'étudier de manière approfondie non seulement les différentes réglementations dans ce domaine, mais également le plan comptable approprié à ce type d'activité et d'entreprise, ainsi les informations que des organismes à caractère public ou professionnel peuvent avoir émis sur ce groupe, comme la « Sociétés de Gestion et de Participations » par abréviation (SGP) Industrie du Ciment, et les pouvoirs public comme étant une EPE , etc..

### **2. les premiers contacts avec l'entreprise**

Généralement, la Direction et le personnel d'une entité audité peuvent être plus ou moins sensibles aux phénomènes de contrôle. L'Auditeur doit acquérir leur confiance et convaincre c'est craintes, afin de lui facilite sa tâche. Car le manger, au fond de lui se pose des questions : Est-ce que je fait ce que je devrais faire ? Est-ce que je le fais bien ?

Pour apprécier la qualité de cet état d'esprit, l'Auditeur examine les éléments suivants :

- ✓ la philosophie générale de l'entreprise ;
- ✓ La réaction de la Direction face aux problèmes soulevés par les Auditeurs internes ou externes.

D'après l'organigramme de l'entreprise, l'Auditeur prévoit un entretien avec les principaux responsables de l'entreprise. Ces rencontres permettent de déterminer la nature de rapport humain qui se fond entre l'Auditeur et les responsables, définir les attentes de la mission, et de déterminer les préoccupations de la Direction ainsi du personnel.

De ce fait, si la relation est dans esprit favorable, assistera largement le praticien à se familiariser rapidement avec les principaux problèmes que rencontre la société.

La documentation interne est considérée comme un outil précieux pour l'Auditeur, car elle lui permet de forger une opinion préalable sur le problème, non seulement les documents comptables, mais également à celle, qui revêtent l'aspect opérationnel et juridique.

Et pour conclure cette étape, l'Auditeur doit visiter les lieux d'implantation, une approche concrète, d'où il comprend l'information obtenue, et avoir un avis sur l'ensemble d'atmosphère dominant dans l'entreprise.

De ce fait, un projet d'intervention en fonction d'un découpage modulaire sera établi :

- ✓ ventes et créances d'exploitation ;
- ✓ charges et dettes d'exploitation ;
- ✓ charges de personnel ;
- ✓ valeurs d'exploitation ;
- ✓ investissement d'exploitation (immobilisation) ;
- ✓ portefeuille - titres ;
- ✓ trésorerie ;
- ✓ opérations financière ;
- ✓ capitaux propres et situation nette.

## **Sous section 2 : Examen et évaluation des procédures**

### **1. la saisi des procédures :**

A ce stade, manifeste le découpage modulaire (choix des fonctions), il permet d'avoir une connaissance générale sur le contexte de l'entreprise, et de recenser toutes les procédures qui mènent aux travaux de comptabilisation pour acquérir une connaissance précise.

Le premier objectif de l'Auditeur est de formaliser ces procédures, en consultant le guide des procédures appropriés de chaque activité dans l'entreprise, s'il existe bien sûr, soit en se les faisant décrire par les personnels qui mettes en œuvre.

Eventuellement, il existe deux techniques pour saisir les procédures suivi au sein de l'entreprise (choix du système): la première est de faire une description écrite (mémoire), et le second est d'effectuer une description graphique (diagramme de circulation).

## **2. les Tests de conformité :**

Tests de conformité ou de compréhension, sont les premiers tests que effectue l'Auditeur, elles lui permettent de relever l'incertitude qu'il a bien appréhendé le système existant dans la société, que sa description correspond à la réalité, et qu'il a bien é c o u t é et compris les explications qu'on lui a fournies.

Pour ce faire, il doit sélectionner une transaction typique du circuit décrit et la suivre tout au long de son diagramme ou mémorandum, en vérifiant que les opérations sont bien conformes à la réalité.

## **3. l'évaluation préliminaire du contrôle interne :**

Les aspects comptables du contrôle interne regroupent toutes les procédures ou particularités qui favorisent l'établissement des comptes sincères et réguliers dans l'organisation de l'entreprise.

Après le test de conformité, l'Auditeur peut maintenant, réaliser une première évaluation du contrôle interne, et de dégager les sécurités qui garantissent la bonne comptabilisation des opérations et détecter les défaillances qui font naître un risque d'erreur ou de fraude, ou bien de les corriger (à travers d'un questionnaire de contrôle interne).

C'est ainsi que, le praticien peut déterminer les points forts et les points faibles du système comptable, il faut signaler que l'évaluation du contrôle interne n'a pas le même caractère pour les deux résultats, sur ce, l'Auditeur peut porter un jugement sur les points faibles en premier temps de sa mission, et quant à les points forts qui font un double emplois pour le praticien.

## **4. le Test de permanence :**

Contrairement au test de conformité, l'Auditeur doit s'assurer que les procédures contrôlées sont convenablement appliquées d'une façon permanente et sans défaillance. Les tests doivent être mis en œuvre pour détecter les dérives de procédures qui auraient pu se survenir.

L'objectif de ce test est de prouver le bon fonctionnement des procédures estimées point fort, mais l'examen ne doit pas porter sur une ou deux opérations. Le jugement doit s'approprier à un échantillon d'opérations sur une période suffisamment longue, pour démontrer réellement la permanence d'application de la procédure. Pour ce faire, l'Auditeur peut se appuyer sur les techniques statistiques, afin de déterminer l'étendue des sondages qu'il doit appliquer.

## **5. l'évaluation définitive du contrôle interne :**

Après le teste de permanence, le praticien est apte à discerner parmi les points forts théorique, ceux qui, n'élever pas l'objet d'une application sans défaut, et les classer parmi les points faibles déterminer au par avant.

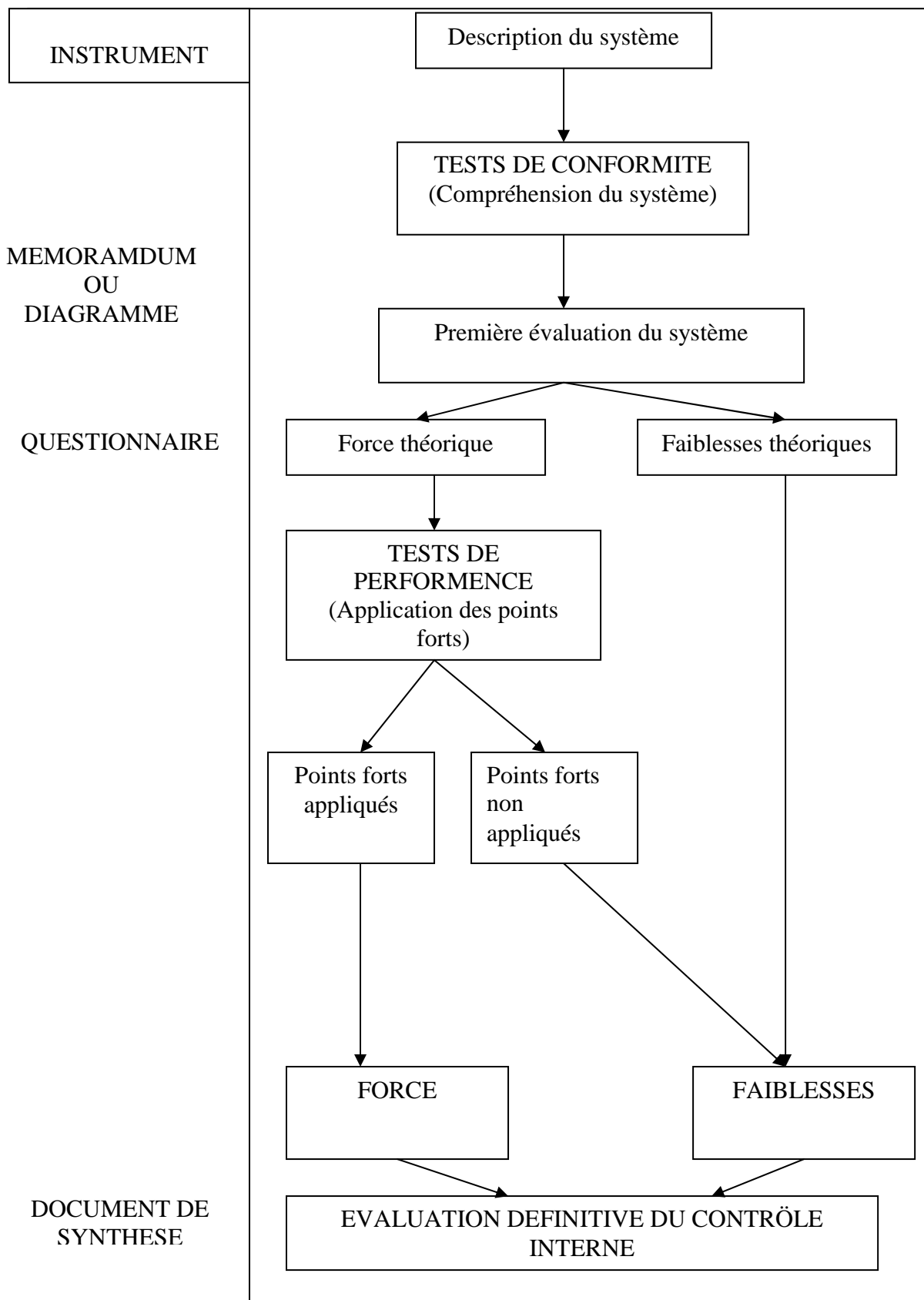
En fin de compte, le praticien pourra déterminer :

- ✓ les véritables points forts qui sont à la fois théorique et pratique ;
- ✓ les faiblesses imputables à un défaut dans la conception du système ;
- ✓ les faiblesses imputables à une mauvaise application des procédures.

Finalement, l'Auditeur rédige son rapport sur l'évaluation définitive du contrôle interne. Ce dernier sera adresser à la direction de l'entreprise auditée. Un rapport qui comprend l'ensemble des faiblesses décelé, et des recommandations correspondantes au perfectionnement des procédures.

Voici un schéma (ci- dessous) des étapes d'évaluation du contrôle interne :

**Figure 8: Schéma descriptif des étapes d'évaluation du contrôle interne<sup>63</sup> :**



<sup>63</sup> Audit et contrôle des comptes, M jean RAFFEGEAU, M.PIERRE DUFIL, M. REMON GONZALEZ , éd publi-union Paris, 1998, P88.



## **Sous section 3 : Examen des comptes et des états financiers.**

### **1. l'adaptation du programme d'examen des comptes :**

Lors l'Auditeur entame sa mission, il se réfère à un schéma d'intervention qui a un caractère standard, comme il ne connaît pas dans les détails. Au contraire, dans cette étape, et après l'évaluation définitive du contrôle interne, le praticien dispose des éléments probants pour planifier avec précision la démarche de son examen.

Pour ce la, l'Auditeur peut identifier le retentissement des résultats obtenus précédemment (points forts – points faibles) sur la régularité et la sincérité des comptes.

Autrement dit, il peut déterminer avec détail les garanties possibles que apportent les points forts, à l'inverse, les risques que génèrent les points faibles. Selon ces suppositions, l'Auditeur peut identifié les éléments preuve qui lui manquent, afin de donner à son opinion un caractère objectivement raisonnable, de fait, il peut adapter son programme d'Audit d'une façon à les obtenir sans déployer d'efforts inutiles.

Les points forts du système défendront certains allègements du programme d'intervention, par contre, les points faibles le mèneront à le renforcer, voir à le compléter en mettant en œuvre des tests que l'on nomme « tests complémentaire ».

### **2. les tests de validation et de cohérence :**

Ce sont des tests adaptés au contrôle des comptes, et on peut distingués deux forme de ces tests : tests de validation, et tests de cohérence.

#### **2-1. Les Tests de validation :**

Ces tests ont pour objet à vérifier les données de la comptabilité en les rapprochant de la réalité qu'elles représentent<sup>64</sup> :

- ✓ La validation sur la base des documents détenus par l'entreprise ;
- ✓ La validation par confirmation extérieure ;
- ✓ La validation par inspection physique.

---

<sup>64</sup> Audit et contrôle des comptes, M jean RAFFEGEAU, M.PIERRE DUFIL, M. REMON GONZALEZ , éd publi-union Paris, 1998, P55.

## **2-2. Les Tests de cohérence :**

La finalité de ces tests est de tester l'ensemble des éléments, et de détecter les irrégularités qui peuvent être existantes entre les différentes informations collectées par l'Auditeur, ils incluent : des revues de l'information à caractère comptable ou opérationnel, ainsi des comparaisons par calcul.

Par exemple<sup>65</sup> : l'Auditeur veuille contrôler une acquisition d'immobilisation de l'exercice. Il a la possibilité :

- De contrôler que l'acquisition de l'immobilisation était prévue par le budget d'investissement s'il en existe un (vérification de cohérence par recoupement avec l'information extra comptable) ;
- De contrôler la réalité de l'enregistrement comptable à partir de la facture correspondant à l'acquisition (validation sur base de documents détenus par l'entreprise) ;
- De recourir à l'expert pour évaluer le bien, de vérifier auprès du greffe du tribunal de commerce qu'il ne s'agit pas d'un équipement détenu en vertu d'un accord de crédit-bail ( validation par confirmation extérieure) ;
- De vérifier l'existence physique de l'immobilisation (validation par inspection physique).

## **3. l'Achèvement de l'Audit :**

A l'étape finale, l'Auditeur fait une synthèse et la critique de l'ensemble des travaux. Dans ce sens, cette phase doit saisir : une revue générale sur l'information comptable, Revue des événements postérieurs à la clôture, l'examen de la présentation et de l'information complémentaire (les documents doivent être classés correctement, plus détaillé et avoir les explications nécessaires), la revue des papiers de travail, et finalement, l'émission de l'opinion.

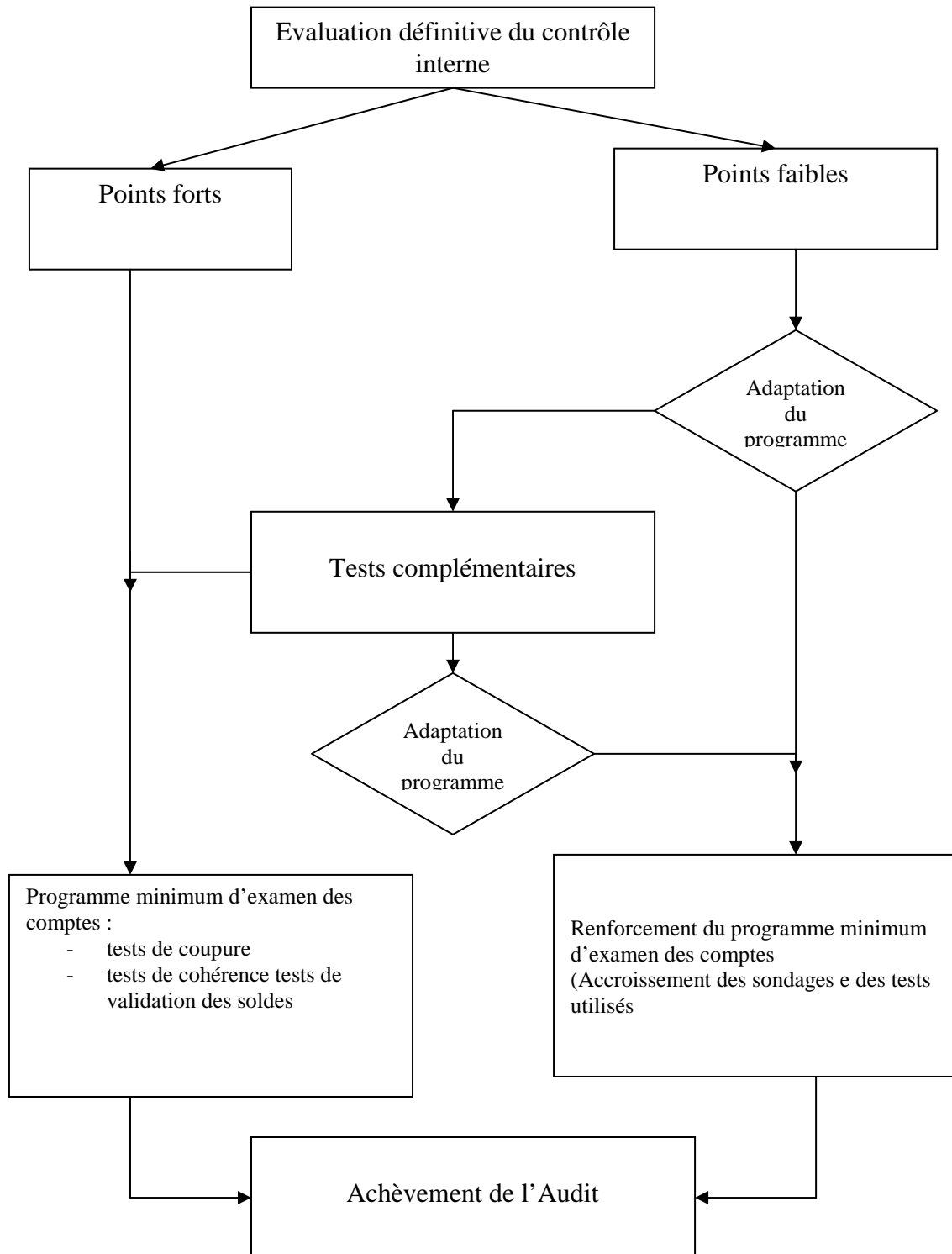
Voici un schéma récapitulatif descriptif pour cette phase<sup>66</sup> :

---

<sup>65</sup> Audit et contrôle des comptes, M jean RAFFEGEAU, M.PIERRE DUFIL, M. REMON GONZALEZ , éd publi-union Paris, 1998, P55.

<sup>66</sup> Audit et contrôle des comptes, M jean RAFFEGEAU, M.PIERRE DUFIL, M. REMON GONZALEZ , éd publi-union Paris, 1998, P125.

**Figure 9 : Schéma descriptif d'évaluation définitive du contrôle interne**



## **Section 3 : Techniques, Rapport, et la responsabilité de l’Auditeur financier**

Dans la section précédente on a cité son détail quelque technique et outil sans détail, que peut l’utiliser le praticien dans sa démarche d’Audit, par contre, dans cette section, nous allons énumérer ses dernier, décrire la manière que l’Auditeur émis son rapport, et sa responsabilité en vers l’entité auditée.

### **Sous section 1 : Supports et Techniques de l’Audit Comptable et Financier**

#### **1. Techniques :**

##### **1-1. Techniques de description du contrôle interne :**

L’appréciation préliminaire du contrôle interne nécessite une description des procédures à évaluer ; son but est de prendre connaissance des flux de l’information financière et du contrôle interne existant, de reconnaître les procédures jugées nécessaire à la mission, et de préparer la phase d’appréciation préliminaire de ces procédures.

La qualité de cette étape dépend : la qualité de la suite de l’évaluation du contrôle interne, et de l’efficacité des travaux de l’Auditeur pendant ce stade. Le praticien dispose de diverses techniques :

- ✓ La description narrative,
- ✓ La description graphique, par diagramme de circulation,
- ✓ La description conjuguant les techniques et permettant d’acquérir des commentaires illustrant et approfondissant certaines parties des diagrammes de circulation.

La technique de diagrammes éclaircis la description grâce à visualisation rapide qu’elle offre, dépend d’une normalisation qui permet une relecture facile par le rédacteur, et une représentation sur une surface limitée. L’Auditeur peut choisir entre deux type de diagramme : diagramme détaillé et le diagramme sommaire.

*Le diagramme détaillé* : il donne une description des procédures les plus complexes et les plus longue. Voici les symboles propres à ce diagramme<sup>67</sup> :

---

<sup>67</sup> Audit financier, Guide pour l’Audit de l’information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P190.

### Symbole de base



Création d'un document : facture bulletin de paye, pièce de caisse



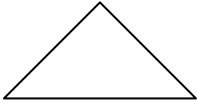
Document en cours de circulation



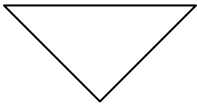
Traitement ou opération administrative



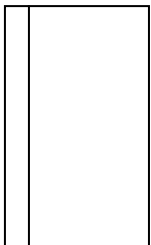
Contrôle, ce symbole ne doit être utilisé que si la matérialisation du contrôle est réelle (signature, tampon....)



Classement définitif



Classement provisoire

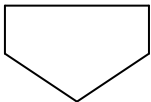


Registre ou fichier : grand livre, tarif, livre d'inventaire,.....

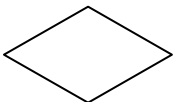
### Symbole de liaison



Point départ d'un circuit placé



Renvoi à une autre page



Alternative ou décision ou embranchement



Circulation physique d'un document



Circulation d'information

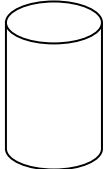


Sortie du circuit : envoi aux clients

○ Renvoi en bas de page

### Symbole informatique

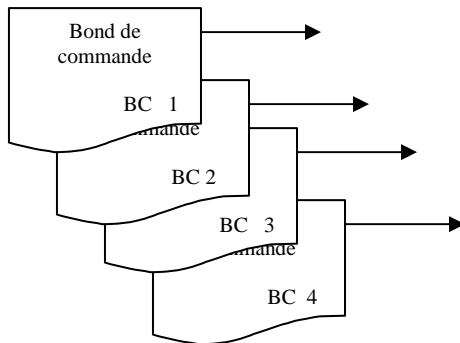
 Bande magnétique

 Disque magnétique

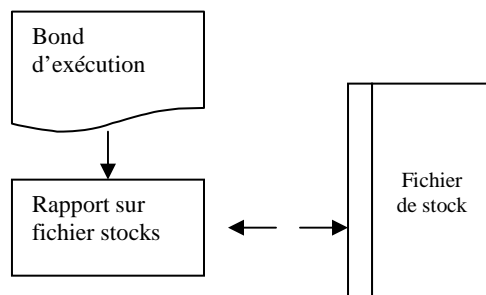
 Traitement

### Exemple d'utilisation des symboles :

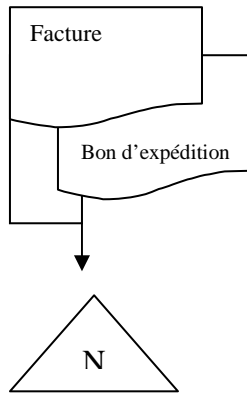
Pour visualiser la distribution d'une liasse de documents



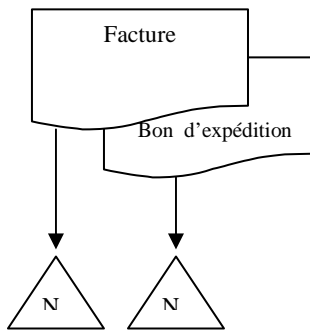
Rapport d'informations sur un registre :



### Classement de deux documents ensemble



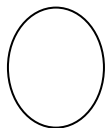
### Classement séparé de deux documents



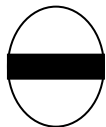
*Le diagramme sommaire* : c'est un digramme simplifié qui peut être utilisé Pour développer une idée sur l'ensemble du circuit et de créer des diagrammes détaillés sans oublier d'étape importante, pour s'assurer de leur enchaînement correct, et pour la description complète de systèmes simples. Voici des symboles propres à ce diagramme<sup>68</sup> :



Création de document (préciser sa nature)

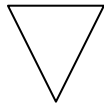


Opération /Traitement

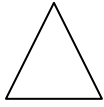


Contrôle (uniquement ceux qui sont utiles pour l'Auditeur et devront faire l'objet de sondage)

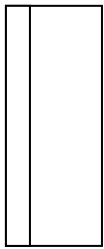
<sup>68</sup> Audit financier, Guide pour l'Audit de l'information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P202.



Stockage temporaire



Stockage permanent



Registre ou fichier

### **1-2. Observation physique :**

Observation physique techniques à caractère crédible de force probante, que utilise l'Auditeur pour confirmer l'existence d'un actif, cette technique peut s'appliquer aux : stocks, aux immobilisations corporelles, aux effets, aux espèces en caisse, etc.

L'organisation et la réalisation d'opération d'inventaire dépendent de la responsabilité de l'entreprise, et le rôle de l'Auditeur consiste de s'assurer que la prise d'inventaire est faite correctement et que les qualités inventoriées à la date donnée le sont de manière sincère.

Avant l'inventaire, le praticien réunit les informations nécessaires pour cette procédure, et qui concernent la valeur et la nature des différentes catégories de stocks, la localisation des stocks, la saisie des quantités, et les méthodes de valorisation.

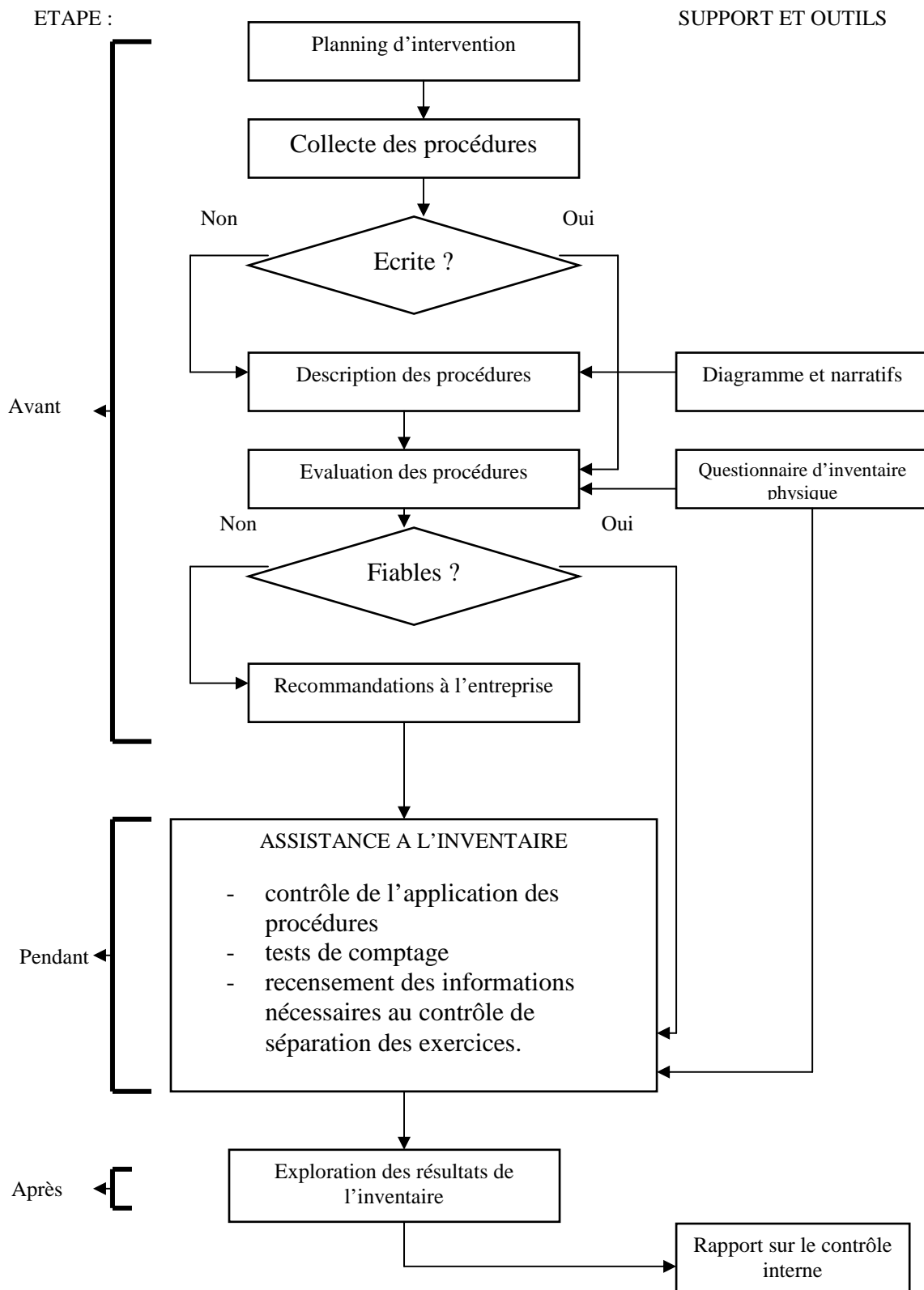
En fonction des informations obtenues, l'Auditeur planifie la démarche de l'opération et l'heure de son intervention, programmer ses visites sur lieux de stockage, et évalue la fiabilité des procédures descriptives liée au objet inventé.

Pendant l'inventaire, l'Auditeur assiste au déroulement de cette opération et s'assure de la crédibilité de la manière était faite, si le praticien ne peut pas assister sur l'intégralité de l'opération il sera présent, au minimum, au début et à la fin de la tâche.

Après la prise d'inventaire, l'Auditeur doit s'assurer des résultats obtenus (rapprochement des sondages effectués avec l'état de stocks, de vérifier les fiches de contage .....Etc.)



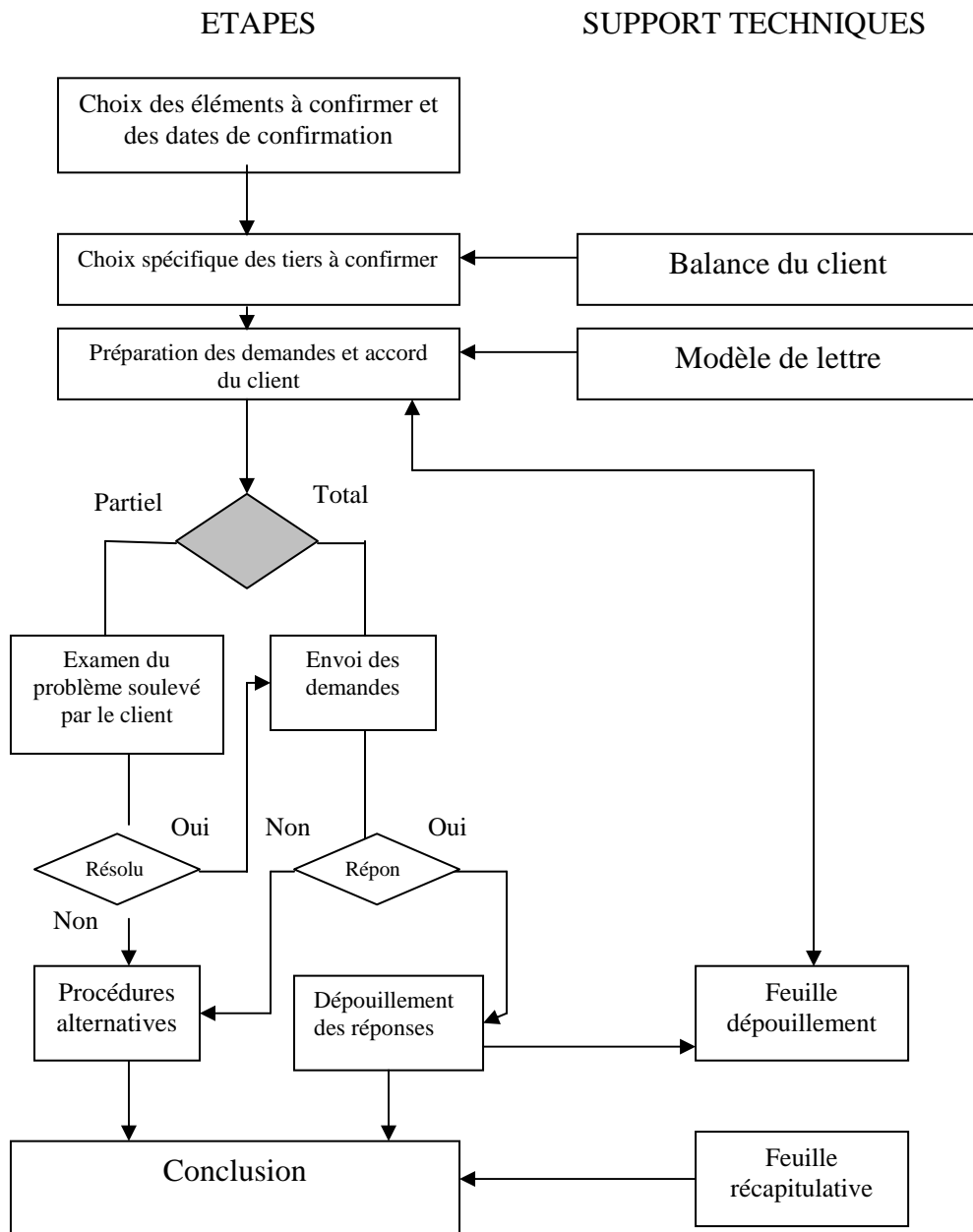
**Figure 10: Schéma générale de l'observation physique des stocks<sup>69</sup>**



<sup>69</sup> Audit financier, Guide pour l'Audit de l'information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P207.

### 1-3. Confirmation directe :

Figure 11: Schéma générale de la confirmation directe<sup>70</sup>



<sup>70</sup> Audit financier, Guide pour l'Audit de l'information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P214.

Les preuves en matière d'Audit sont classées en deux rubriques : preuve externe proviennent d'une source extérieure au système d'entreprise, et preuve interne proviennent du système même de l'entreprise, en général, ne sont pas aussi sûres que les preuves externes car les personnes qui diffusent ces informations sont sous le contrôle direct de leur responsable, ainsi, derniers peuvent détourner les produits (dans les magasins par exemple).

Pour l'Auditeur les preuves externes sont des confirmations directes, crédibles et fiables et elles sont en relation directe avec les tiers. Ci-dessus un schéma général de confirmation directe.

Il s'agit de, par exemple, immeubles (situation hypothécaire, etc.), fond de commerce (nantissement, contrat de crédit bail), valeur d'exploitation (stocks détenus à l'extérieur de l'entreprise, stock détenus par l'entreprise pour le compte de tiers) etc.

#### **1-4. Sondage :**

L'Art. 715 bis 10. (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993) dicte que : « Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration.....

1° les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés;..... ».

Les sondages sont une technique de collecte d'éléments probants inhérente à la mission d'Audit, qu'ils soient réalisés à l'aide de méthodes mathématiques, statistique ou empirique. Et quelle que soit la technique utilisée, la fiabilité d'un sondage repose avant tout sur la rigueur de la démarche utilisée pour sa préparation, sa réalisation et son exploitation. L'Auditeur choisit la technique de sondage la plus adaptée aux circonstances.

Les sondages sont de deux natures : les sondages sur les attributs et les sondages sur les valeurs. L'échantillon choisi doit être suffisant en qualité et en quantité pour déterminer des résultats puissent être valablement extrapolés<sup>71</sup> à l'ensemble de la population.

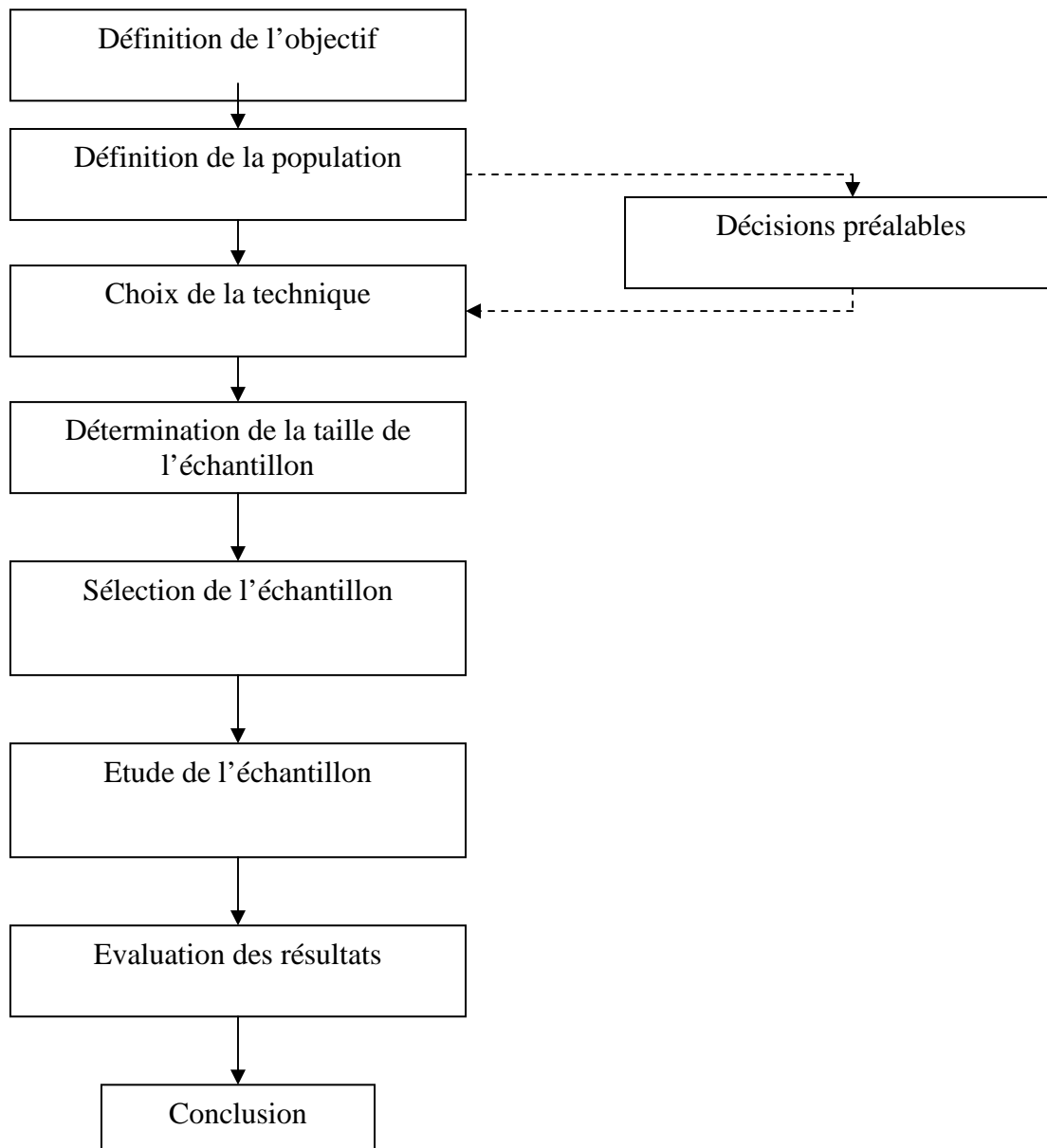
On peut citer quelques méthodes de sondage les plus pratiquées : La méthode de la moyenne, La méthode des écarts, La méthode du quotient, la stratification, et la méthode des unités monétaires.

---

<sup>71</sup> Pratiquer l'extrapolation en statistique et en mathématiques.

Voici un schéma descriptif qui définit la démarche générale des sondages<sup>72</sup> :

**Figure 12: Démarche générale de la technique des sondages**



#### **1-5. Dossiers et Feuil de travail :**

L'Auditeur, au cours de sa mission devait documenter son travail, et sa documentation doit : améliorer l'efficacité de la mission, la supervision du travail, et justifier des conclusions tirées. Feuilles de travail, que soit une copie des documents de l'entreprise ou une déduction d'analyse au cours de la mission devait être claire bien déterminante où en peut tiré des conclusions convaincante.

<sup>72</sup> Audit financier, Guide pour l'Audit de l'information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P227.

On trouve deux sortes de feuilles de travail, standard d'utilisation très générale (21x29.7 et 42x29.7) et spécialisée conçues et aménagées pour éviter aux Auditeurs d'avoir à concevoir eux-mêmes un cadre pour effectuer des travaux répétitifs, dans cette optique on peut distinguer les feuilles de regroupement et les feuilles d'Analyse et de contrôle.

Les informations à caractère permanent seront classées dans dossier permanent, et les feuilles de travail relatives au contrôle des comptes d'un exercice sont classées dans un dossier de l'exercice, aussi pour faciliter les recherches il est préférable de tenir un dossier chronologique des correspondances échangées avec le client. De fait, ces dossiers sont indexés.

**Figure 13: Exemple de feuille de travail<sup>73</sup> :**

Client	<i>IMOBILISATION CORPORELLES</i>		Code CD4																								
ABC			Folio																								
Exercice N	Acquisition de matériel et outillage	Collaborateur GR	Date 26/06/n1																								
<p>Origine des informations : éléments saisi dans le fichier des immobilisations</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Date</th> <th style="text-align: left;">Fournisseur</th> <th style="text-align: left;">Montant</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>15/3/N</td> <td>Salic</td> <td>9272</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2/7/N</td> <td>Personne</td> <td>18750</td> <td>G J</td> </tr> <tr> <td>4/10/N</td> <td>Normal</td> <td>4887</td> <td></td> </tr> <tr> <td>25/11/N</td> <td>Breton</td> <td><u>29460</u></td> <td>G J</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td><u>62369</u></td> <td>S A</td> </tr> </tbody> </table> <p><u>Travail effectué</u> : 77 % vérifié</p> <p>G : contrôle avec la facture, montant immobiliser HT  J : vu autorisation d'investir  S : pointé avec le grand livre  A : total vérifié.</p>				Date	Fournisseur	Montant		15/3/N	Salic	9272		2/7/N	Personne	18750	G J	4/10/N	Normal	4887		25/11/N	Breton	<u>29460</u>	G J			<u>62369</u>	S A
Date	Fournisseur	Montant																									
15/3/N	Salic	9272																									
2/7/N	Personne	18750	G J																								
4/10/N	Normal	4887																									
25/11/N	Breton	<u>29460</u>	G J																								
		<u>62369</u>	S A																								

<sup>73</sup> Audit financier, Guide pour l'Audit de l'information financière des entreprises, collection ATH, Dunod, Paris, 1991, P227.

### **1-6. La revue Analytique :**

À l'opposé des sondages qui l'analyse détaillé d'un échantillon de population, l'Auditeur applique aussi un examen dit Analytique qui mène à se demander sur certaine évolution globales des postes d'une période à l'autre, ou sur la cohérence de l'évolution de certaines postes entre eux. Cette application permet d'interroger l'entreprise pour obtenir des explications sur les évolutions ou ratios a priori normaux.

### **1-7. La lettre d’Affirmation :**

C'est une lettre d'affirmation signée par les dirigeants, qui s'engagent à avoir communiqué aux auditeurs tous les éléments concernant les événements significatifs, ayant un impact sur la situation financière de l'entreprise. Elle consiste pour certaines opérations qui ne trouvent pas immédiatement leur concrétisation dans les flux de l'entreprise le seul moyen de les détecter.

### **1-7. L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification :**

L'évolution des outils informatique et la technologie ont poussé l'Auditeur à adapter ses techniques de contrôle en fonctions de ce progrès, pour y faciliter la tâche. L'existence des données sur des supports magnétique permet à l'Auditeur de développé lui-même des logiciels de contrôle qu'il fera tournés les fichiers existants. C'est ainsi des tests informatiques d'aide à la révision pourront être conçu par les Auditeurs, et ce dans plusieurs but.

## **2. Guide de Questionnaire :**

Pour mettre en œuvre la démarche d'une mission d'Audit, le praticien doit disposer d'un certain nombre d'outils, que l'on peut concrétisés comme suite :

### **2-1. Questionnaire de prise de connaissance :**

Le but de ce questionnaire est de formuler une idée générale sur l'entreprise, de fournir à l'Auditeur une liste indicative des informations ou documents nécessaire à l'affouillement de la phase de diagnostic, à la constitution du dossier permanent et à l'orientation de la mission. L'Auditeur essaye de réunir les informations :

- Générale comme : historique de l'entreprise, statut, liste des filiales et participation, activité de l'entreprise, organigramme, présentation des principaux responsable, caractéristique technique de l'entreprise, etc. toute information paraît nécessaire pour identifié l'entreprise.

- Juridique : composition du capital, composition du conseil d'administration, procès verbaux des conseils et assemblées des trois derniers exercices, état des conventions réglementées, etc. toute information à caractère juridique.
- Comptable : plan comptable approprié à l'entreprise, système comptable utilisé, les principes comptables suivis, compte annuels, compte de gestion, etc. toute information d'aspect comptable.
- Informatique : organigramme général de la fonction, description de la fonction, la pertinence de logiciel utilisé, etc. toute information à caractère informatique.
- Fiscal –social : régimes spéciaux, convention collective, déclarations fiscales des trois années, etc. toute information à caractère sociaux et fiscal.
- Systèmes : achats –fournisseur, productions/ stocks, ventes - clients, paie, investissement, trésorerie, etc. toute information liée au système d'entreprise selon le découpage modulaire.

## **2-2. Questionnaire de contrôles internes (QCI) :**

Ce questionnaire liste les contrôles internes possibles en fonction de chaque critère : exhaustivité, existence, évaluation et comptabilisation.

Le questionnaire du contrôle interne sera établi selon le découpage modulaire de l'entreprise, et chaque fonction à son questionnaire propre adapté à la norme du système. Et chaque question est rédigée de façon à ce qu'une réponse OUI désigne une situation favorable et qu'une réponse NON désigne une situation défavorable.

Une réponse N/A signifie que la question n'est pas applicable. Toute question NON doit être reprise et commentée sur la feuille d'évaluation du système. Les réponses OUI font l'objet d'un sondage de vérification du fonctionnement du système. Le questionnaire du contrôle interne doit être revu par le responsable.

Les systèmes comptables couverts par le questionnaire sont : ventes – clients, encaissement, achats –fournisseur, décaissement, productions/ stocks, paie/personnel, investissements, trésorerie. Pour chacun des systèmes, le questionnaire comprend trois parties : sécurité du traitement des données, protection des actifs, et séparation des tâches.

### **2-3. Questionnaire de contrôle des comptes (QCC) :**

Ce questionnaire doit être utilisé comme programme de contrôles des comptes (tests de validité) qui sont établis après la rédaction du plan d'approche et après la réalisation des tests de conformité sur les contrôles internes.

Il dénombre pour chaque catégorie des états financiers listée sur la feuille de travail spécialisée (dossier de l'exercice- contrôle des comptes) la finalité, la procédure, et la documentation du contrôle doit figurer dans les dossiers de travail.

### **2-4. Questionnaire de contrôle de l'inventaire physique :**

Il permet à l'Auditeur de s'assurer que l'inventaire physique est correctement organisé et son déroulement de rapporter des informations crédibles concernant l'objet d'inventaire, ce questionnaire doit être rempli avant l'opération d'inventaire pour ces chapitres planification et évaluation de l'organisation de l'inventaire, et pendant l'opération, pour le chapitre d'intervention de l'Auditeur, finalement après la prise d'inventaire pour son chapitre de conclusion et d'estimation des résultats. Ce questionnaire couvre l'inventaire physique : des matières premières, des produits en cours et des produits finis, etc.

### **2-5. Questionnaire des événements postérieurs à la clôture de l'exercice :**

Ce questionnaire est établie afin d'identifier les événements postérieurs à la clôture de l'exercice et antérieurs à la publication des comptes annuels et du rapport d'Audit ; les événements visés sont ceux qui affectent ou pourraient être affecter d'une manière significative la situation financière/ et ou le résultat présenté dans les comptes annuels.

### **2-6. Questionnaire de fin de mission :**

La finalité de ce questionnaire est de s'assurer qu'en fin de mission, qu'une documentation appropriée du travail effectué figure dans les dossiers. Ce questionnaire ne se substitue pas la revue des feuilles de travail qui doit être effectuée au cours de la mission.

Il est établie par le chef de mission à la fin des travaux d'Audit, la date de sa signature devrait être la même que la date du rapport, ce questionnaire il est classé dans le Dossier Exercice, sous-dossier « synthèse de la mission ».

### **2-7. Questionnaire des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes :**

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



## **Sous section 2 : l'expression de l'opinion de l'Auditeur**

L'ensemble des travaux de l'Auditeur, s'interprètent par l'expression d'une opinion à la quelle sont parfois associé des recommandations, lorsque il ne s'agit pas d'un Audit interne, un Audit réaliser pour le compte de l'entreprise contrôler.

L'Auditeur ou le commissaire aux comptes établit un rapport dans le quel il relate l'accomplissement de sa mission, le contenu de se dernier, sera différent suivant la nature de sa mission, mais il convient qu'il soit suffisamment claire pour tous utilisateurs.<sup>74</sup>

### **1. la rédaction du rapport :**

A l'occasion de sa mission et plus particulièrement lors de l'appréciation du contrôle interne, de l'Auditeur est amené à faire des constats sur des faiblesses de procédures ou de systèmes.

#### **1-1. Règles de fond :**

Ce rapport comprend généralement :

- ✓ Les faiblesses relevée dans la conception du système de contrôle interne,
- ✓ Les erreurs relevées dans l'application du système de contrôle interne,
- ✓ L'impact de ces faiblesses et erreurs sur les comptes annuels.

L'Auditeur doit mentionner dans son rapport que les faiblesses décelées ne sont pas nécessairement les seules existantes. Il ne doit pas oublier de reprendre les faiblesses déjà signalées lors des exercices précédent et auxquels il n'a pas été apporté de remède.

#### **1-2. Règles de forme :**

La structure adoptée pour un tel rapport peut être la suivante :

- ✓ Un rappel rapide de la nature du rapport,
- ✓ La démarche et les méthodes utilisées,
- ✓ Les principales techniques mise en œuvre,
- ✓ Un résumé des principales faiblesses,
- ✓ Un sommaire permettant de guider le lecteur.

Un développement : relevant les faiblesses, les anomalies, et les irrégularités.

Pour chaque point abordé, on aura :

- ✓ La description de la faiblesse,
- ✓ Les conséquences et l'impact de la faiblesse sur les comptes annuels en distinguant l'impact possible (avenir), de l'impact réel sur l'exercice,
- ✓ Les conseils et les recommandations permettant de surmonter la faiblesse constatée.

---

<sup>74</sup> Voir annexes 1 &2 Modèle de rapport.

## **2. Rapport émis par le commissaire aux comptes :**

Lors, l'Auditeur financier agit en tant que commissaire aux comptes, ce dernier émet des rapports définis par les textes légaux et réglementaires.

Les articles 678 et 715 bis 4 du décret législatifs n° 93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 25/09/1975 portant code de commerce, impose la vérification par le commissaire aux comptes des documents conduisant à la certification « sincère et régulière » de l'inventaire, du compte pertes et profits et du bilan.

Le commissaire aux compte rend compte de l'accomplissement de la mission, qui lui est dévolue, conformément à l'Article 678 du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993, aux actionnaire dans un rapport général, nécessairement écrit (signé et daté), présenté à l'Assemblée générale qui statue sur les comptes annuels.

Il doit être déposé huit jours au moins avant la date de réunion de cette Assemblée générale, ceci afin que les actionnaires puissent, s'il le souhaitent, en prendre connaissance.

Il faut signaler que ce rapport général doit être déposé au greffe du tribunal dont dépend le siège de la société (Art.34 du décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996 portant code de commerce de la déontologie de la profession d'expert-comptable, du commissaire aux comptes et de comptable agréé)

### **2-1. Le contenu du Rapport général des commissaires aux comptes :**

Ce rapport constitue un acte essentiel de l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes. Il décrit l'ensemble du travail effectué et exprime clairement sa position sur les comptes en question.

Il se compose d'une introduction qui situe la mission et présente le contenu du rapport. Celui-ci, comprend généralement deux volets : l'opinion sur les comptes et les vérifications spécifiques accomplies.

L'expression de l'opinion sur les comptes est constituée par la certification avec ou sans réserves, ou le refus de certification.

Les vérifications spécifiques prennent la forme de remarques et observations qui peuvent être soit, des précisions concernant la sincérité des comptes, soit la relation d'irrégularité, ou inexactitude. Il peut être également question dans cette partie d'informations diverses prévues par la loi, telles que : les prises des participation ou contrôle réalisés au cours de l'exercice, les aliénations intervenues en application de la législation sur les participations réciproque.

Ce rapport général sera plus au moins détaillé suivant les difficultés rencontrées.

## **2-2. le contenu du rapport spécial :**

Aux termes de l'Article 672 du décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993 un certain nombre de conventions sont soumises à une autorisation préalable du conseil d'administration.

En premier lieu, il s'agit de celles qui sont passées entre la société et ses administrateurs et directeurs généraux. En second lieu, il faut mentionner les conventions où ces derniers sont indirectement intéressés et en troisième lieu, celles qui interviennent entre une société et une entreprise, si l'un des administrateurs ou directeurs généraux de la société est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général ou membre du directoire ou du conseil de surveillance de l'entreprise.

Le président du conseil d'administration, en principe, le commissaire aux comptes des autorisations de convention qui ont été données et les soumet à l'approbation de l'assemblée générale. Celle-ci va statuer sur la base d'un rapport spécial que doit élaborer le commissaire aux comptes sur ces conventions.

Ce rapport doit contenir l'énumération des conventions soumises à approbation, les noms des administrateurs et directeurs généraux concernés et l'objet des diverses conventions. Il doit en outre, décrire les principales modalités de l'accord en relevant toutes indications ou précisions permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt « du contrat ». Ceux-ci restent libres et maîtres de leur décision.

Un problème d'interprétation de certains actes et accords peut se poser pour le commissaire aux comptes et peuvent échapper à l'obligation d'autorisation préalable. Il s'agit notamment de ceux qui portent sur des opérations qualifiées courantes, conclues à des conditions jugées normales.

La divergence réside ici dans le fait qu'une différence d'interprétation peut exister entre le commissaire aux comptes et les dirigeants sociaux.

Ces derniers peuvent considérer que diverses conventions ne nécessitent pas l'autorisation préalable du conseil d'administration. Le commissaire aux comptes, au vu des documents, constate l'existence de contrats qui auraient à ses yeux dû faire l'objet d'approbation de la part du conseil d'administration comme constituant une irrégularité.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Joël Moneger et thierry Granier, le commissaire aux comptes, P115.

### **2-3. Autre rapport spécifique :**

Depuis son rapport, le commissaire aux comptes informe le procureur de la république (la révélation des faits délictueux), l'Article 715 bis 13 du décret n°93-08 du 25/04/1993 impose aux commissaire aux comptes de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance :

*« Les commissaires su comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux, au cours de l'accomplissement de leur mission.*

*En outre, ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.*

*Sous réserve des dispositions des alinéas précédents, les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions. »*

Cette formulation large signifie que le commissaire aux comptes doit informer le ministère public sur des fait particuliers sans toutefois les qualifier précisément.

Autre que ce rapport, et lors des missions de surveillance de certaines opérations de la vie sociale de la société, le commissaire aux comptes a l'obligation aussi de surveiller les différents aspects de la vie financière ainsi que l'évaluation structurelle de la société, rapport particulier :

- ✓ Rapport en cours et en fins de mission (Art 723 du code de commerce),
- ✓ Rapport en cas d'augmentation et de modification du capital (Art. 697 du code de commerce),
- ✓ Rapport sur le projet de réduction du capital (Art712 du code de commerce),
- ✓ Rapports sur les opérations en faveur des salariés (Art. 28 de l'ordonnance n°01-04 du 20/08/2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des EPE),
- ✓ Rapport concernant la surveillance de l'évolution structurelle de la société.

Et pour conclure, autre rapport propre à une mission d'Audit nommé « mission alerte », le commissaire aux comptes doit déclencher une alerte lorsqu'il constate des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (Art. 715 bis 14 de code de commerce, Art.715 bis11 alinéa 3).

## 2-4. Les Différents Types D'Opinions<sup>76</sup> :

Selon les conclusion tirées, les résultats déterminés, et les éléments probants assemblés l'Auditeur peut décider de :

- Certifier les comptes sans réserve : certification pure et simple ;
- Certifier les comptes avec une réserve ou plusieurs réserve : certification avec réserve ;
- Refuser de certifier les comptes : refus de certifier.

Le commissaire aux comptes fait des constatation, que la loi la distingue suivant :

- ✓ Irrégularité : toute action qui viole : la loi et les texte réglementaire applicable aux sociétés commerciales et aux autre entités, les règles et principe comptable, et les dispositions des statuts et les résolutions de l'assemblée générale ;
- ✓ Inexactitude : est la traduction comptable, ou la présentation d'un fait, non-conformité à la réalité ;
- ✓ Infraction : constitue une infraction toute irrégularité sanctionnée par des peines de police, par des peines correctionnelles, par des peines afflictive ou infamantes ;
- ✓ Désaccords : certaines constatations révèlent des irrégularités ou inexactitudes
- ✓ relatives à l'application des principes et usages comptables.

Elles affectent les comptes et sont constitutives de désaccords entre le commissaire aux comptes et l'organe chargé d'arrêter les comptes de l'entité.

- ✓ limitations : lors de sa mission, le commissaire aux comptes peut croiser deux type de limitations : celles imposées par des événements extérieurs, comme un incendie ayant détruit les pièces justificatives, et celles imposées par les dirigeants, comme le refus de mise en œuvre d'un contrôle.

Compte tenu de la nature des constatations, le commissaire aux comptes détermine parmi elles, ce qui doivent être relatées dans son rapport de certification (rapport légale).

Pour toutes autres constatations, le commissaire aux comptes doit choisir entre trois types de formulations :

- Réserve ou refus de certification,
- Mentions,
- Informations.

---

<sup>76</sup> Audit comptable et financier, Danièle Batude, édition Nathan université, Paris, 1997, P97.

## **2. Rapport émis par l’Auditeur contractuel :**

Ce rapport n’obéit pas à un format prédéfini. Il est rédigé pour répondre aux besoins du client. Son contenu et sa forme sont classiquement définis par son client.

L’étendue des points couverts et le niveau de diligence peuvent être variables d’une mission à l’autre. Ainsi, la lecture des rapports d’Audit contractuel doit-elle être faite en attachant une grande importance à la nature de la mission confiée et les moyens mis en œuvre pour l’accomplir.

### **Sous section 3 : la Responsabilité de l’Auditeur**

Dernièrement, des affaires ont conduit à mettre en cause la responsabilité des Auditeurs financiers. Certains commissaires aux comptes sont mis en examen à l’occasion d’une recherche de complicité dans des infractions relevées contre des dirigeants de sociétés qu’ils contrôlaient.

Dans ce domaine, il sied à préciser quelle est l’étendue de la responsabilité des Auditeurs et dans quels cas celle-ci peut être mise en cause.

Pour les Auditeurs légaux ou contractuels, la responsabilité civile pourra être prétextée. D’autre part, la loi a prévu certains cas particuliers de responsabilité pénale et disciplinaire pour les commissaires aux comptes.

### **1. la responsabilité civile des Auditeurs :**

C’est une responsabilité classique pour faute, sanctionnant la lamentable exécution d’une obligation de moyens quand celle-ci est cause d’un préjudice. Elle est punie par des dommages - intérêts.

La responsabilité de l’Auditeur ne peut être valablement engagée que si sont démontrés à la fois : une faute dans la réalisation de sa mission, un préjudice subi par celui qui cherche à engager la responsabilité de l’Auditeur, et un lien de causalité entre le préjudice subi et la faute commise par l’Auditeur. Ce dernier n’a qu’une obligation de moyens et non de résultat. D’une autre façon, il n’a pas obligation de détecter toutes les irrégularités ou inexactitudes qui entacheraient de manière significative dont il certifie la sincérité, mais il a l’obligation de mettre en œuvre toutes les diligences prévues par les normes professionnelles qui auraient pu en permettre la découverte.

Il faut bien comprendre que certaines opérations peuvent être, volontairement ou involontairement, non enregistrées ou incorrectement enregistrées sans que l’Auditeur soit en mesure de le découvrir, même s’il réalise au mieux les diligences professionnelles prévues.

La responsabilité civile du commissaire aux comptes est la détermination du fondement et de la nature de la responsabilité civile du commissaire aux comptes appel peu de commentaire. En revanche, les conditions d'existence et le régime d'action en responsabilité civile appellent beaucoup d'observations car il est difficile de prouver la faute ayant causé le dommage que le demandeur désire voir réparé.

La nature et le fondement de la responsabilité civile du commissaire aux comptes résultent en sa qualité mandataire des actionnaires, il exerce ses fonctions par ordre de la loi<sup>77</sup>

Le commissaire aux comptes est responsable tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences commises par lui, dans l'exercice de ses fonctions. Toutefois sa responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgation de faits aux quels, il procède en exécution de sa mission.<sup>78</sup>

Il n'est pas civilement responsable des infractions commises par l'administrateurs, ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si en ayant la connaissance, il ne les pas révélées dans son rapport.

La responsabilité du commissaire aux comptes résulte de l'inexécution des obligations fixées par la loi et non de celle qui auraient été stipulées dans éventuel contrat, c'est parce qu'il n'a pas respecté les normes professionnelles, c'est-à-dire effectuer les diligences requises du professionnel consciencieux et prudent que le commissaire aux comptes engage sa responsabilité civile à l'égard de ceux qui ont subi des dommages en relation avec le manquement constaté<sup>79</sup>.

On peut citer quelque faute que peut commettre le commissaire aux comptes : les fautes commises lors de prise et de la cessation de fonctions (son inscription au tableau), faute dans l'exercice des missions légales (l'inexécution des diligences professionnelles), fautes liées au contrôle des comptes ou les fautes liées au contrôle des comptes (telles que les missions spéciales d'informations d'alerte, et de révélation des faits délictueux) etc.

---

<sup>77</sup> Joël Moneger et thierry Garnier, le commissaire aux comptes, édition Dalloz, 1995.

<sup>78</sup> Article 45 de la loi 91-08 du 28/09/1991.

<sup>79</sup> Alfred Jauffret –Manuel droit commercial 22 eme édition delta 1996. P290.

## **2. la responsabilité pénale de commissaire aux comptes :**

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes obéit aux principes généraux du droit criminel et suit les règles de la procédure pénale propres à la nature de l'infraction.

Le commissaire aux comptes sera recherché en qualité d'auteur ou de complice d'une infraction de droit commun. Les règles du droit pénal spéciales à l'infraction considérée seront mises en œuvre, notamment, la responsabilité pénale et les sanctions prévues dans le droit commerciale.

Le droit pénal étant d'interprétation stricte, seule les délits expressément définis par la loi ou les contraventions déterminées par les textes réglementaires et en particulier le décret exécutif n° 93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, peuvent servir de fondements textuels aux poursuites, puis le cas échéant à la condamnation.

## **3. La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes :**

Les conditions d'existence de la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes peuvent être découvertes à travers l'étude du fondement juridique de cette responsabilité particulière.

C'est ainsi que l'Article 38 du décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996, portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, reconnaît l'existence d'un régime disciplinaire propre à cette profession.

L'action disciplinaire et les actions judiciaires sont autonomes. Cela signifie d'une part, qu'un même manquement peut servir de base aux deux sortes de poursuites et d'autre part, qu'un acquittement ou une relaxe prononcés par une juridiction pénale peuvent laisser subsister une faute disciplinaire.

Il faut noter cependant, que l'appréciation des fait par le juge répressif garde autorité de la chose jugée et lie la commission disciplinaire.

La définition de la faute disciplinaire est énoncé par l'Articlez n°33 et 37 du décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996 l'approche retenue par législateur dans ce décret est relativement large et permet d'appréhender un grand nombre de comportements, il s'agit en fait de veiller à la protection des clients, des tiers et de la profession elle-même.

Ces fautes sont des manquements aux règles contenues dans la loi et dans les recommandations et norme professionnelles.



## **Conclusion :**

D'après le développement de ce chapitre, nous avons déduit que l'Audit comptable et financier a connu une grande expansion, cet essor est pour partie liée au développement de la mission des commissaires aux comptes selon : l'obligation de la nomination du commissaire aux comptes, et le rôle même du commissaire aux comptes a été peu à peu développé d'une mission traditionnelle (contrôle des comptes) à d'autres missions ont été dévolues par la loi aux Auditeurs légaux.

Et sans omettre le développement technologique, l'expansion de la science, et surtout celui liée à l'informatique, qui a aidé l'Auditeur a exercé sa mission avec les meilleurs moyens, resserrer le risque d'erreur, et un meilleur délai pour obtenir des résultats plus crédibles.

Le but de l'Audit est d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, mais l'Audit ne peut pas être une assurance absolue. Il donne une garantie supplémentaire sur la qualité de l'information financière fournie. Quelque soit la position de la mission dans un cadre contractuel ou légale, l'obligation assumée par l'Auditeur est une obligation de moyens et non de résultat. Les résultats attendus d'un Audit doivent être appréhendés au regard de la mission confiée.

Les limites de l'Audit financier étant bien comprises, du travail de l'Auditeur peuvent être pleinement mesurés à la fois par l'entreprise auditée, l'œil externe d'un professionnel indépendant étant une garantie pour l'entreprise elle-même, et par les autres utilisateurs (investisseurs, Banquiers) d'Audit auxquels il fournit une sécurité complémentaire dans leur transaction

**CHAPITRE III :**

**L'Audit Comptable**

**et**

**Financier au Sein du**

**Groupe**

**GIC ERCO**

## **Chapitre III : L'Audit Comptable et Financier au sein du groupe GIC ERCO.**

L'industrie cimentière Algérienne occupe une place importante dans le développement économique du pays. Actuellement le ciment est considéré comme un des produits stratégiques puisqu'il est à l'amont de toute activité de construction et de réalisation d'infrastructures. S'agissant d'une industrie de base, l'Etat lui a consenti des investissements colossaux.

Historiquement l'industrie cimentière Algérienne a connu plusieurs phases intimement liées à son développement, de la nationalisation avec la création de la Société National des Matériaux de construction « SNMC » en 1967, passant par les restructurations des années quatre vingt, dont elle a été réorganisée par secteur d'activité, puis de nouveau, restructurer sur trois phases :

- Par l'application des lois de l'autonomie des entreprises publiques sous l'emprise des fonds de participations qui jouent le rôle de l'agent fiduciaire de l'Etat ;
- Ensuite avec la dissolution des fonds de participation et la mise en place des Holding Publiques comme nouveau cadre fiduciaire chapeauté par un « Conseil National des Participations de l'Etat » agissant à la fois comme force publique et unique actionnaire en vertu des disposition de l'ordonnance N°25-95 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, ainsi, les sociétés du ciment ont participé dans le portefeuille du holding « Bâtiment et Matériaux de Construction », qui a engagée un vaste programme de désengagement des unités de production plus particulièrement celle du bâtiment;
- Par contre, la troisième étape a été consacrée de nouveau à la liquidation des holdings et remplacement par les « Sociétés de Gestion et de Participations » par abréviation (SGP) en exécution de l'ordonnance N°04-01 du 20 Août 2001, relative à l'organisation, la gestion, et la privatisation des entreprises publiques économiques (EPE).

A ce juste titre, la SGP-GICA « Industrie du Ciment » a hérité des SPA entreprises du ciments et dérivés, notamment :

- ✓ La société du ciment CHLEFF par abréviation EDCE CHELIFF,
- ✓ Le Groupe Industriel et Commercial de Ciment et Dérivés de l'Est « GIC-ERCE » ;
- ✓ Le Groupe Industriel et Commercial de Ciment et Dérivés du Centre « GIC-ERCEC » ;
- ✓ Le Groupe Industriel et Commercial de Ciment et Dérivés de l'Ouest « GIC-ERCO ».

Afin d'assurer la pérennité, le développement de ces entreprises, dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser, l'Etat L'actionnaire principale, et les partenaires étrangères ont exigé le perfectionnement du contrôle dans ces entités. En conséquence, l'Etat a renforcé le terme "contrôle" dans ses textes législatifs et dans le droit commercial pour qu'il soit l'acteur principal dans l'application du système "gérance prudence".

De même, l'évolution de ces entités dépend étroitement de la bonne gérance et de l'image fidèle de ces cimenteries publiques, car la crédibilité de l'information diffusée et la sincérité de la situation permettent au gestionnaire d'agir au moment convenable et dans les meilleures situations.

Sur ce, l'Audit comptable et financier assure crédibilité de l'information financière et préserve le maximum possible l'image fidèle de l'entité, et dans ce but la loi a dicté l'application de l'Audit comptable et financier dans les entreprises publiques selon ses trois aspects (interne, légale, et contractuel).

De ce fait, les groupes cimentiers ont créé et développé dans leurs structures la cellule d'Audit comme la loi le prescrit, pour satisfaire le besoin des gestionnaires et vaincre la crainte des actionnaires, ce qui constitue un atout majeur en terme de management et d'organisation.

Dans cette optique, nous avons choisi le groupe GIC-ERCO comme un cas d'étude pour illustrer la pratique de l'Audit comptable et financier dans son organisme, saisir l'utilité de cette fonction et déceler l'impacte de cette pratique sur la gestion ?

## **Section 1 : Le Groupe GIC ERCO**

L'entreprise des ciments et dérivés ouest par abréviation E.R.C.O créée par décret N° 82-324 du 30.10.82 est issue de la société nationale des matériaux de construction S.N.M.C, est ce en vertu du décret N°80-242 du 04.09.1980 relatif à la mise en œuvre de la restructuration des entreprises publiques.

Le 14 février 1989, et en vertu des dispositions de la loi 88.01 du 12 janvier 1988 portant autonomie des entreprises publiques, L'entreprise publique socialiste ERCO a été transformée en entreprise publique économique sous forme de SPA société par actions, avec un capital social de cent millions de dinars (100 000 000 DA) reparti entre les actionnaires suivants :

- Ex .fond de participation « CHIMIE » à hauteur de 40% ;
- Ex .fonds de participation « MINES » à hauteur de 30% ;
- Ex. fonds de participation « CONSTRUCTION » à hauteur de 30%.

En 1991, dans le cadre d'assainissement financier des entreprises publiques, une enveloppe financière de deux cents vingt millions de dinars (220 000 000 DA) a été attribuer au groupe ERCO qui lui a été notifiée par le trésor public. A cet effet, une assemblée générale extraordinaire a été convoquée par l'actionnaire majoritaire afin d'approuver l'augmentation du capital social de l'EPE -ERCO et l'aligné à (320000 000 DA), selon la répartition sus énoncée.

Suite aux travaux de réévaluation, une assemblée générale extraordinaire a été convoquée dans le but d'augmenter le capital à (680 000 000 DA) puis au montant de (1000 000 000 DA) à concurrence des actionnaires « les fonds de participations CHIMIE, MINE, et CONSTRUCTION » selon les proportions susvisées (40%,30%, 30%). Ces modifications corrélatives des statuts de l'EPE -ERCO ont été opérées devant le notaire le 09Avril 1996.

Le 25 novembre 1996, après la dissolution des fonds de participation et la constitution du Holding Publique en substitution, en application des résolutions de l'actionnaire unique le Holding publique « Bâtiment et Matériaux de construction » décidée par l'assemblée générale extraordinaire de l' EPE – ERCO.

Conformément aux dispositifs de l'ordonnance n°95-25 du 25 Septembre 1995, relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, le statut de l'EPE – ERCO a été modifié, une annulation des actions anciennes émises aux fonds de participation dissous à l'effet de les souscrire et les libérer au profit de l'actionnaire unique le Holding publique « Bâtiment et Matériaux de Construction».

Le 21 Octobre 1997, l'assemblée générale extraordinaire de l'actionnaire unique la Holding Publique « BMC » a décidée de restructurer l'EPE – ERCO et l'adopter au schéma de filialisation suggéré par le conseil d'administration, en conséquence, la création en 1998 des filiales suivantes :

- la société des ciments de ZAHANA SPA SCIZ avec un capital social en numéraire de 120 millions de dinars puis ramené en 1999 à 1 920 000 000 DA en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO ;
- la société des ciments de BENI SAF SPA SCIBS avec un capital social en numéraire de 100 millions de dinars, puis ramené en 1999 à 1 800 000 000 DA, en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO ;
- la société des ciments de SAIDA SPA SCIS avec un capital social en numéraire de 50 millions de dinars, puis ramené en 1999 à 1 050 000 000 DA, en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO ;
- la société des produits dérivés de l'Ouest SODEPA SPA avec un capital social en numéraire de 20 millions de dinars, puis ramené en 1999 à 700 000 000 DA, en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO ,
- La société de distribution des matériaux de construction SODMAC SPA avec un capital social en numéraire de 20 millions de dinars, puis ramené en 1999 à 520 000 000 DA, en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO.

Suite à cette restructuration l'EPE –ERCO a été transformée en société Holding nommée « Groupe ERCO ».

En appliquant les dispositions de l'ordonnance n°01-04 du 20 Août 2001, relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des EPE, et la création des sociétés de gestion de participation, une assemblée générale extraordinaire du groupe s'est tenu le 20 mai 2002, en répercussion , un transfert des actions, parts sociales, participation et autre valeurs mobilières par la Holding publique « Réalisation et Matériaux de construction » au profits

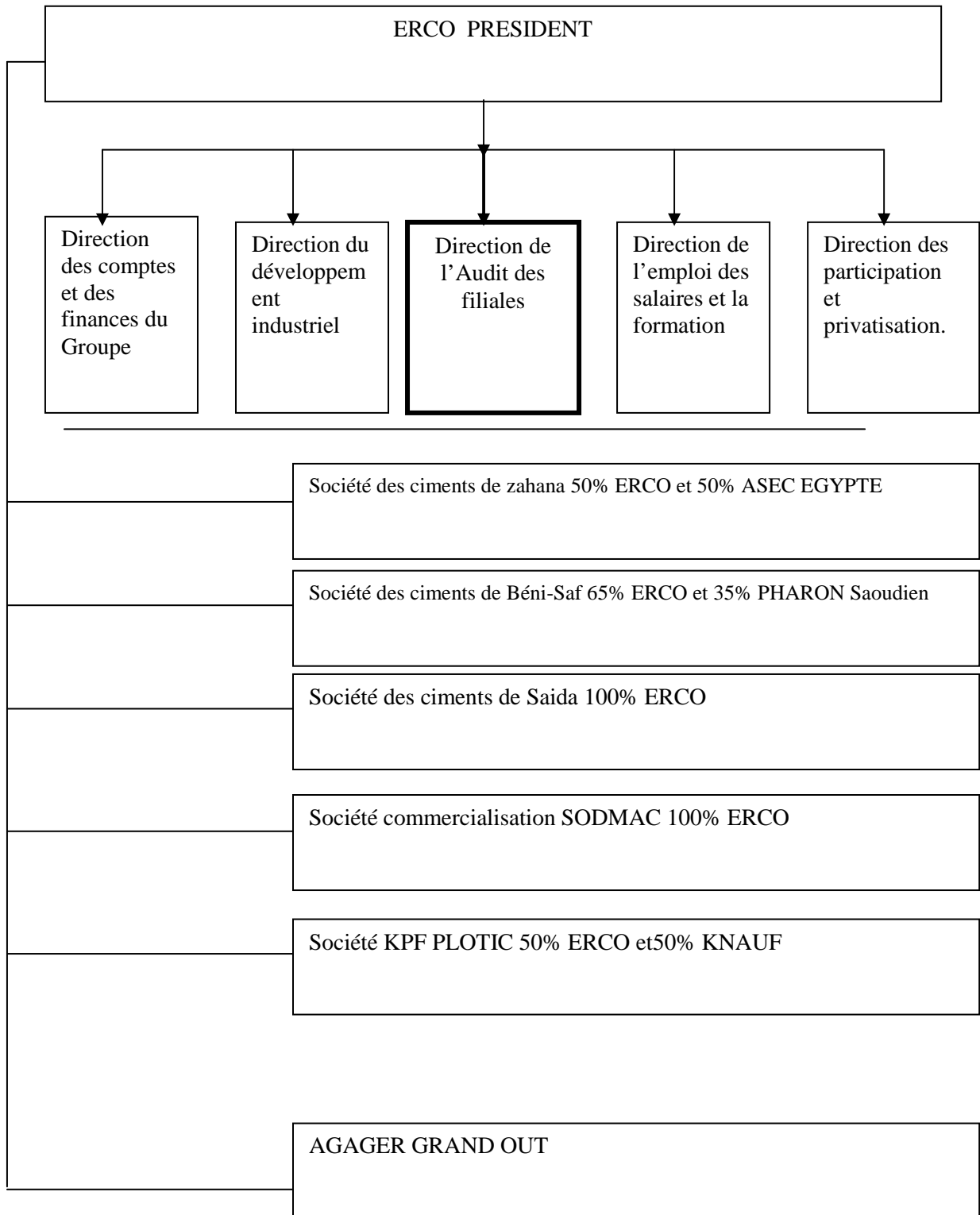
de la société de gestion des participations, appelée INDUSTRIE DES CIMENTS ALGERIENS par abréviation « SGP-GICA » et à la mise en conformité des statuts de la société mère ERCO, nommée « Groupe Industriel et Commerciale » par abréviation « GIC ERCO », a été fondé devant étude notariale.

Aujourd'hui, le GIC ERCO préserve la gestion du portefeuille de ses filiales citées ci-dessus, et encadre la gestion et l'organisation de leurs activités sur les aspects suivants :

- ✓ Consolidation des comptes ;
- ✓ Le développement industriel ;
- ✓ La politique d'approvisionnement ;
- ✓ La politique d'emploi et de salaires ;
- ✓ La politique commerciale,
- ✓ L'élaboration des procédures de travail ;
- ✓ De s'assurer de leur suivi en matière de respect d'application ;
- ✓ Consacré des missions d'Audit.

Voici un schéma représentatif qui permet de connaître l'organigramme du groupe, ainsi les filiales qui lui sont attribué :

**Figure 14: Organigramme du Groupe GIC ERCO**





Après avoir présenter l'organigramme du Groupe, il nous a paru nécessaire de joindre à cette dernière des éléments d'informations concernant l'évolution du groupe pour ces dernières années.

**Tableau 3: l'Evolution économique du Group GIC ERCO**

Les chiffres clés :

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Production Clinker (T)	1.293.245	1.492.022	1.748.794	1.836.892	2.153.067
Production Ciment (T)	1.584.757	1.729.665	2.061.368	2.181.460	2.501.142
Vente Ciment	1.507.649	1.721.201	2.056.024	2.139.835	2.508.191
Chiffre D'Affaires (KDA)	6.694.652	7.288.159	8.172.209	8.605.210	11.131.363
Valeur ajoutée (KDA)	3.474.489	3.493.734	4.164.248	4.530.106	6.030.210
Résulta D'exploitation (KDA).	1.132.912	951.294	1.217.648	1.896.583	3.212.820
Les effectives	2613	2534	2436	2297	2562

### **Sous- Section 1: l'organisation de la fonction Audit**

L'Audit comptable et financier est inclus dans la pratique d'Audit interne, il n'y a pas une cellule dans l'entreprise spécialisé pour cette fonction, aussi il n'y a aucune lois qui exige la présence d'une cellule indépendante pour cette dernière, de même, la loi 88-01 dans son article 40 qui dicte la présence d'une cellule appeler d'Audit d'entreprise ni moins, ni plus.

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à la Direction Générale du Groupe ERCO une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer.

Il aide la Direction Générale à atteindre ses objectifs définis par sa politique de gestion en vigueur et les recommandations de l'actionnaire, notamment au travers des lettres de missions et des plans opérationnels des mandataires, en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gestion des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'audit interne doit s'assurer lors de chacune de ses missions de :

- ✓ la réalisation des objectifs du Groupe ERCO
- ✓ la gestion adéquate et rationnelle des ressources humaines

- ✓ l'efficacité et la bonne utilisation des ressources financières
- ✓ l'application correcte des instructions et procédures
- ✓ la protection et la sauvegarde du patrimoine du Groupe ERCO
- ✓ l'intégrité, la fiabilité et le caractère exhaustif des informations financières et opérationnelles
- ✓ l'efficacité et l'efficience du contrôle interne et de la lutte contre la fraude

L'audit interne est mis en oeuvre au sein du Groupe ERCO par la Division Audit Interne.

Lors de la réalisation de ses missions d'audit, la Division Audit Interne est chargée d'apporter une aide aux gestionnaires des entités du Groupe ERCO afin de déterminer les risques liés aux missions et activités des entités, d'analyser les systèmes de contrôle interne mis en place et d'élaborer des recommandations pour atteindre une gestion plus efficace et efficiente des entités.

Après la fin d'une mission, la Division Audit Interne effectue un suivi de la mise en oeuvre des recommandations.

Par son intervention, la Division Audit apporte une aide aux entités du Groupe ERCO pour améliorer la gestion des activités mais il n'exerce ni autorité ni responsabilité dans les activités qu'elle audit. Ses recommandations et avis ne peuvent dès lors décharger la hiérarchie des entités auditées des responsabilités qui leur sont dévolues.

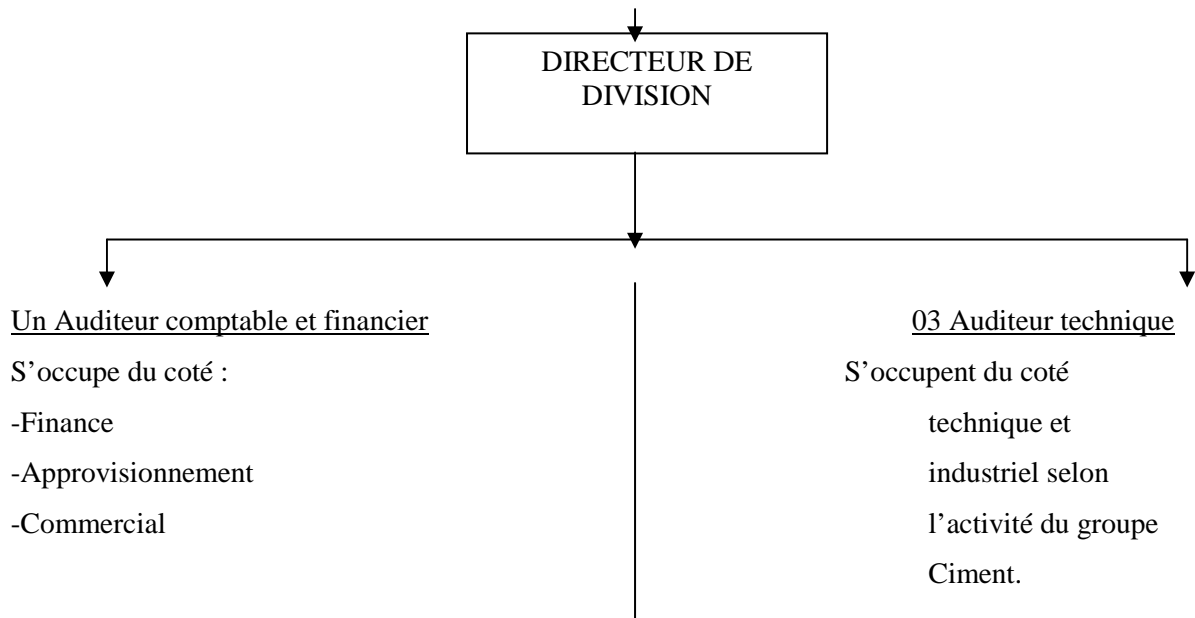
## **1. La Division Audit Interne, structure et organisation de la fonction :**

Suite à la restructuration du 21 Octobre 1997, l'émergence d'une fonction d'Audit au sein du groupe, et des filiales est devenu une nécessité, afin de contrôler la situation et de garder le patrimoine du Groupe.

### **1-1. La position de la fonction dans la structure du Groupe GIC ERCO :**

En raison du caractère spécifique de sa mission, la Division Audit Interne est placée sous l'autorité exclusive du Directeur Générale du Groupe ERCO.

**Figure 15: Schéma descriptif de la fonction d'Audit au sein du Groupe GIC ERCO**



### **1-2. Les Auditeurs de la division :**

La naissance de la fonction Audit interne au sein du groupe a rencontré des difficultés, car elle était méconnue par le personnel.

Le recrutement de ces Auditeurs est un recrutement interne ou promotion pour quelques personnels, leur formation de base autre que l'Audit, mais le critère de l'ancienneté joue un rôle essentiel dans la politique de recrutement au sein du groupe. Mais après leur recrutement, le groupe forme ces personnel dans des formations professionnel nationale et même internationale et les frais de formation sont à la charge du groupe, afin de leur fournir un profil d'Auditeur professionnel compétant. Malheureusement ce n'est pas tout les auditeurs recruté y bénéficiés de ces formations.

### **1-3. Champ d'action :**

L'une des premières responsabilités de la division est de définir sa charte d'Audit, mais cette mission était une de ses dernières occupations, il a fallu une décennie après sa création pour se rendre compte de l'importance de ce travail. Aujourd'hui la division d'audit définit sa charte d'Audit comme suit :

La Division Audit Interne est habilitée à effectuer des missions d’audit dans l’ensemble des filiales et services du Groupe ERCO. A la demande du Comité d’audit, le champ d’action de la Division Audit Interne peut être élargi.

#### **1-4. Conditions d’exercice**

Les missions d’audit sont exécutées conformément au programme d’action approuvé par le Comité d’audit ou sont initiées par le Comité d’audit.

Lors de la réalisation des activités d’audit interne, les auditeurs internes ont un accès illimité, sous réserve des interdictions expressément citées, aux documents, informations et données qui ont un lien avec l’objet de leur mission.

Ils peuvent s’entretenir avec tout membre du personnel, quelque soit son grade et sa fonction, et assister à des réunions. Les auditeurs respectent le devoir de réserve à l’égard des informations ainsi obtenues.

Tout membre du personnel des services audités doit collaborer avec les auditeurs internes pendant la conduite de la mission.

## **2. Règles de conduite des auditeurs**

- Les auditeurs conduisent les missions sans préjugés, en toute objectivité, impartialité et honnêteté.
- Tout au long des missions, les auditeurs respectent la procédure contradictoire : les constatations d’audit et les recommandations sont toujours portées à la connaissance préalable des responsables des entités auditées avant d’être communiquées aux instances qui ont mandaté la mission d’audit.
- Les auditeurs ont le devoir de refuser une mission ou une partie de mission s’ils estiment, après discussion avec le Comité d’audit, qu’ils ne possèdent pas les compétences ou les moyens nécessaires à la bonne conduite de la mission.
- En cas de découverte de fraudes ou d’irrégularités, les auditeurs en informent leur hiérarchie qui transmet le dossier au président du Comité d’audit.
- Les auditeurs réalisent leurs travaux en concordance avec les “Normes pour la Pratique Professionnelle de l’Audit Interne”.
- Pour la réalisation de ses missions, le service d’audit suit une méthodologie formalisée dans un manuel d’audit.

### **3. Comité d'audit :**

#### **3-1. La Composition :**

Le Comité d'audit est composé :

- ✓ du Président du Conseil d'Administration du Groupe ERCO, qui préside le Comité d'audit et le convoque ;
- ✓ d'un Administrateur désigné parmi ses pairs;
- ✓ du Directeur Général du Groupe ERCO, chargé du secrétariat du Comité d'audit;

Le Chef de Division Finance et comptes consolidés du Groupe ERCO sont invités à titre d'observateur.

#### **3-2. Le Fonctionnement :**

Le Comité d'audit se réunit au moins deux fois par an.

Les modalités de fonctionnement du Comité d'audit sont régies par le règlement intérieur dudit Comité.

#### **3-3. les Missions :**

Le Comité d'audit a pour missions :

- ✓ d'approuver la Charte d'audit interne du Groupe ERCO;
- ✓ d'approuver le planning des missions présentées par la Division Audit Interne et de faire régulièrement le point de son exécution ;
- ✓ d'approuver le rapport annuel d'activités de la Division Audit Interne;
- ✓ d'examiner les rapports d'audit ;
- ✓ d'examiner les suites données par les responsables aux recommandations contenues dans les rapports d'audit ;
- ✓ de veiller à la coordination des missions réalisées par la Division Audit Interne et celles confiées à des organes extérieurs ;
- ✓ d'effectuer des recommandations concernant l'attribution des moyens financiers et humains à la Division Audit Interne.

## **4. Rapports et suivi**

### **4-1. Les Rapports :**

Chaque mission d'audit fait l'objet d'un rapport qui est remis :

- au responsable de l'entité auditée ;
- au Président du Comité d'audit,
- au Directeur Général du Groupe ERCO.

Dans un premier temps, un projet de rapport est transmis au responsable de l'entité auditée afin d'être discuté.

Le projet de rapport contient :

- l'ordre de mission
- la présentation du service
- le déroulement de la mission
- les constatations et recommandations des missions d'audit.

Pour constituer le rapport final, la Division Audit Interne ajoute au projet de rapport :

- les remarques et commentaires du responsable de l'entité auditée
- les plans d'action rédigés par l'entité auditée
- l'évaluation de la mission

La communication des résultats de la mission d'audit au personnel des entités auditées relève de la décision du responsable desdites entités.

### **4-2. Le Suivi :**

La Direction ou le responsable de l'entité auditée doit transmettre au service d'audit un plan d'action spécifiant les responsables et un planning pour la mise en oeuvre des recommandations du rapport de la mission.

La Division Audit Interne veille au suivi de ces plans d'action et fait rapport périodiquement au Président du Comité d'audit.

## **Sous - Section 2: l'organisation du travail.**

Habituellement, une division d'audit décrit formellement sa charte de responsabilité, et son manuel des procédures de ses missions dès sa création ; Mais malheureusement, il a fallu 9 ans pour réaliser l'importance de cet acte.

Malgré, il y avait des documents séparés, plusieurs circulaires, et notes de services, néanmoins, l'assemblage de ces derniers était la dernière occupation de ces personnels de la fonctions.

L'année 2007 a vu élaboration du manuel des procédures d'une mission d'Audit, est le suivant<sup>80</sup> :

### **1. Ordre de mission :**

L'ordre de mission est le mandat donné par une autorité compétente au Service d'audit de réaliser une mission d'audit sur telle entité et qui précise l'origine de la mission et son étendue.

L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :

1. le service d'audit ne peut pas se saisir lui-même de ses missions. La décision de réaliser une mission d'audit dans telle ou telle entité ne lui appartient pas. Toutefois, le service d'audit peut, si nécessaire, proposer de réaliser une mission au Comité d'audit ou à la Direction Générale qui prendra la décision.
2. l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente : Direction général, Comité d'audit.
3. l'ordre de mission permet de diffuser l'information à tous les responsables concernés. Il est adressé non seulement au service d'audit mais aussi à tous ceux qui vont être concernés par la mission d'audit (Direction de l'entité auditée,...).

Missions prévues dans le programme d'audit :

Le programme d'audit constitue par lui-même un ordre de mission collectif.

Le service d'audit ne doit donc pas attendre recevoir d'ordre de mission spécifique pour débiter une mission qui est prévue dans le programme d'audit.

Dans ce cas, le service audit rédige de sa propre initiative un ordre de mission selon un modèle préétabli et le soumet à la signature du Directeur Général ou au Président du Comité d'audit.

Par contre, les missions d'audit spécifiques sont des missions non prévues dans le programme d'audit et qui émanent du comité d'audit, de la Direction Générale.

---

<sup>80</sup> On retrouve les mêmes procédures citées dans un site Internet : [http : www.audit.cfwb.be](http://www.audit.cfwb.be)

## **2. Rencontre avec la Direction de l'entité auditée :**

Après réception de l'ordre de mission et avant de commencer tout travail dans l'entité à auditer, le Service d'audit organise une rencontre avec la Direction de l'entité auditée afin de déterminer différents points :

1. Objectifs de la mission,
2. Faisabilité de la mission d'audit (ressources suffisantes, délais,...),
3. Etendue de la mission : l' (es) entité(s) concernée(s) ou les processus concernés,
4. Nature de la mission d'audit (ressources humaines, ressources technologiques, organisation, communication,...),
5. Délais de la mission,
6. Auditeurs responsables de la mission,
7. Description du déroulement de la mission,
8. Organisation ou non d'une réunion d'ouverture avec l'ensemble du personnel,
9. Rapport d'audit : destinataires du rapport, rapport intermédiaire.

## **3. Compte rendu de la réunion avec la Direction de l'entité auditée :**

Suite à la rencontre avec la Direction de l'entité auditée, le Service d'audit rédige un compte rendu de cette réunion.

Le compte rendu de la réunion est envoyé aux personnes présentes à la réunion ; lesquelles disposent d'un délai pour communiquer au service d'audit leurs éventuelles modifications et/ou commentaires. Le service d'audit introduit les modifications et transmet le compte rendu final par note interne aux mêmes personnes.

## **4. Réunion d'ouverture :**

La finalité de La réunion d'ouverture est d'établir les premiers contacts avec l'ensemble des personnes impliquées par l'audit avant de débiter les travaux. La réunion d'ouverture est facultative : les auditeurs et la Direction de l'entité auditée décident de l'organisation d'une réunion d'ouverture. Pour les missions qui exigeraient la présence de beaucoup de personnes, il peut être plus aisé de transmettre une note explicative.

Toutefois, quand c'est possible, l'organisation d'une réunion d'ouverture est toujours préférable. Personnes présentes à cette présentation :

- le responsable du service d'audit ou son délégué
- les auditeurs chargés de la mission
- la Direction de ou des entité(s) auditée(s)



- l'ensemble du personnel de ou des entité(s) auditée(s) ou les responsables des processus audités

Le contenu de la présentation :

1. Présentation succincte du Service d'audit.
2. Contexte et objectifs de la mission
  - ✓ Contexte = le pourquoi de la mission (exécution du programme d'audit, demande spécifique en raisons de problèmes aigus,...)
  - ✓ Objectifs = le but de la mission
3. Etendue de la mission : entité(s) concernée(s) ou processus concerné(s)
4. Déroulement de la mission : Présentation de la méthodologie.
5. Rapport
6. Evaluation
7. Plan d'action et suivi de la mission
8. Planning
9. Contacts

Après la présentation, les auditeurs répondent aux questions des audités.

## **5. Récolte d'informations (prise de connaissance du domaine audité) :**

Cette étape est une des plus importantes d'une mission d'audit.

La durée de la prise de connaissance varie en fonction de différents éléments : complexité du sujet, profil de l'auditeur, existence d'audits antérieurs,....

le but : L'auditeur doit prendre connaissance du domaine à auditer afin de pouvoir bâtir le référentiel de contrôle interne et définir les objectifs d'audit.

Cette prise de connaissance s'organise autour de plusieurs objectifs :

- Avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des contrôles internes
- Identifier les problèmes essentiels
- Eviter d'omettre des questions et des préoccupations importantes
- Ne pas tomber dans des considérations abstraites
- Permettre l'organisation des opérations d'audit

Le Contenu : La récolte d'informations doit être organisée.

L'auditeur doit planifier sa prise de connaissance et prévoir le ou les moyens les plus appropriés pour l'acquérir.

Les informations à récolter peuvent être regroupées en différents thèmes:

1. Structure et organisation internes de l'entité auditée
2. Organigramme (établissement ou obtention et vérification) et relations de pouvoirs
3. Environnement informatique
4. contexte réglementaire
5. processus et procédures
6. système d'information : communication interne et externe
7. problèmes passés ou en cours
8. réformes en cours ou prévues

Les Outils : Les Auditeurs utilisent différents outils (moyens) pour acquérir des connaissances :

1. Examen des résultats de l'analyse de risques.

Il est important de tout d'abord reprendre les résultats de l'analyse de risques concernant l'entité ou le processus audité. Ces résultats servent de base aux auditeurs et peuvent être soumis aux agents lors des entretiens pour mise à jour ou validation ;

2. Les entretiens avec les responsables de plus haut niveau dans l'activité auditée. Les entretiens avec les agents de haut niveau permettent d'avoir des informations claires et générales sur les objectifs de l'organisation ;
3. L'analyse de documents de base.

Les flow-charts (diagramme de circulation) permettent de prendre connaissance des processus. S'ils n'existent pas, il faut les créer sur base des informations recueillies et les faire valider par l'audité. Les grilles d'analyse de tâches permettent de bien comprendre la répartition des travaux entre les agents.

L'examen des rapports d'éventuels audits antérieurs, des rapports de la Cour des Comptes et de l'Inspection des Finances permet d'identifier les risques présents. L'auditeur peut également faire des rapprochements sur diverses statistiques.

## **6. Détermination du référentiel de contrôle interne (RCI) :**

But : Le référentiel de contrôle interne permet à l'auditeur de déterminer les objectifs d'audit, lesquels se retrouveront dans le programme de travail.

La démarche doit permettre à l'auditeur d'organiser sa mission en identifiant les points qu'il devra approfondir et a contrario ceux sur lesquels il pourra passer rapidement voire même faire l'impasse.

Remarque : cette étape n'est pas nécessaire si le sujet de la mission est simple ou si les risques sont déjà identifiés dans l'ordre de mission.

Contenu : Le référentiel de contrôle interne devra être un inventaire le plus complet possible et tendre à l'exhaustivité :

- Des objectifs d'un processus audité,
- Des risques associés à ces objectifs,
- Des conséquences associées à ces risques,
- Des dispositifs de contrôle interne.

## **7. Rapport d'orientation :**

But : Le rapport d'orientation permet de définir et de formaliser les axes d'investigation de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit. Le but de ce document n'est pas de décrire les travaux ou techniques spécifiques mais de préciser les points qui seront analysés lors de la mission (voir phase de réalisation de la mission).

Le rapport d'orientation est une sorte de contrat de prestations de service entre les audités et le service d'audit ; un compromis entre les attentes (de la Direction, du demandeur et des audités) et les capacités en temps et compétences des auditeurs.

Contenu :

1. Reprendre les objectifs d'audit déterminés en les formulant de la manière suivante :  
" s'assurer que... ", " apprécier si... ".
2. Prendre en compte les priorités et préoccupations d'actualité de l'entité
3. Prendre en compte les objectifs incontournables du service d'audit
4. Déterminer les ressources, humaines et matérielles, nécessaires à la réalisation de la mission.
5. Etablir un calendrier d'exécution de la mission.

Le rapport d'orientation fera l'objet d'une validation par l'entité auditée, et ce, afin de canaliser leur adhésion positive et active au travail du service d'audit.

## 8. Le programme de travail :

Le programme de travail constitue la base de la phase de réalisation.

But : Il s'agit d'un document interne au service dans lequel on procède à la détermination, la répartition et la planification des tâches qui permettront aux auditeurs d'atteindre les objectifs du rapport d'orientation.

Contenu : Le programme de travail reprend 2 points essentiels :

- les travaux d'audit à accomplir pour atteindre les objectifs d'audit ;
- les techniques, outils dont il faut envisager l'utilisation : diagramme de circulation, sondage statistique, entretien,...

## 9. Le questionnaire de contrôle interne (Q.C.I) :

Le QCI est un document interne utilisé par les auditeurs.

But : Le QCI est le guide de l'auditeur pour réaliser son programme de travail et il doit donc permettre de réaliser l'observation la plus complète possible. L'objectif est d'évaluer le dispositif de contrôle interne pour chaque opération " à risques ".

Contenu : Le QCI comporte les questions visant à analyser les opérations " à risques " et à vérifier l'existence et l'efficacité des contrôles définis dans le référentiel de contrôle interne. Ce ne sont pas des questions que l'auditeur pose mais les questions qu'il va se poser et pour lesquelles il déterminera les outils qui permettront d'y répondre tel que les entretiens, l'analyse de documents...

Le QCI comporte 5 questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle : qui - quoi - où - quand – comment :

- Qui ? Regroupe les questions relatives à l'opérateur qu'il faut identifier avec précision et déterminer quels sont ses pouvoirs. Pour répondre à ces questions on utilise les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, les analyses de postes...
- Quoi ? Regroupe les questions relatives à l'objet de l'opération, quelle est la nature de la tâche, quelle est la nature du produit fabriqué, du contrôle.
- Où ? Concerne les endroits où se déroule l'opération
- Quand ? Regroupe les questions relatives au temps : début, fin, durée, périodicité,...
- Comment ? Regroupe les questions relatives à la description du mode opératoire, comment se réalise la tâche. Pour chaque opération cataloguée " à risques " on élabore un QCI sur base des 5 questions fondamentales qui permettent d'identifier les tâches élémentaires à partir desquelles on déduit les questions de contrôle interne.

Pour chaque question l'auditeur détermine les outils à mettre en œuvre pour y répondre, quand et par qui.

## 10. Le travail de terrain :

Durant cette phase il s'agit pour l'auditeur de répondre aux questions du QCI. Les outils à mettre en œuvre sont déterminés dans le QCI mais il se peut que lors de la phase de terrain un outil s'avère inapproprié et qu'il faille en choisir un autre.

Les outils vont des observations aux différentes sortes de tests : analyse de documents, recoupement des données, entretiens,...

L'auditeur ne peut jamais baser ses constats sur des hypothèses ou intuitions, il doit avoir des preuves de ce qu'il avance.

Il existe 4 critères de qualité de la preuve, pour qu'un constat soit considéré comme prouvé et valable, la preuve doit être :

*PERTINENTE* = En relation avec les objectifs d'audit ;

*SUFFISANTE* = Fonctionnelle, appropriée et probante, présentant assez d'information ;

*CONCLUANTE* = Fiable, elle doit permettre d'aboutir à une conclusion aussi précise que possible et certitude de la qualité de la source.

*UTILE* = répondant aux objectifs de l'organisation.

Les preuves peuvent être classées en 4 catégories :

- La preuve physique : c'est ce que l'on voit, constate = observation.
- La preuve testimoniale : témoignages. C'est une preuve très fragile qui doit toujours être recoupée et validée par d'autres preuves
- La preuve documentaire : pièces comptables, procédures écrites, comptes-rendus, notes,...faire attention à la qualité du document et à l'analyse qu'on en fait
- La preuve analytique : résulte de calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses. Les aléas ici se cumulent : ceux liés aux documents, témoignages à partir desquels on va réaliser l'analyse ainsi que les erreurs de calculs et de déductions de l'auditeur lui-même.

## 11. La FRAP :

FRAP= feuille de révélation et d'analyse de problème.

Durant la phase de terrain, pour chaque dysfonctionnement constaté, l'Auditeur rédige une FRAP.

But : La FRAP est un document normalisé qui va conduire et structurer le raisonnement de l'auditeur jusqu'à la formulation de la recommandation. Les FRAP serviront également de base pour la rédaction du rapport.

Forme : La FRAP reproduit les différentes phases du raisonnement dans leur ordre chronologique et logique. L'auditeur remplit une FRAP à chaque fois qu'une observation révèle un problème.

En effet, l'auditeur se sert de la FRAP pour mener à bien son raisonnement.

**Tableau 4: Modèle de FRAP**

Modèle de FRAP	
Référence du papier de travail	FRAP N°
Problème :	
Critère de CI :	
Faits :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Auditeur :	Approuvé par :

## 12. Le compte rendu final

But : Le compte rendu final est la présentation orale, par le(s) responsable(s) de la mission au principal responsable de l'entité auditée, des observations les plus importantes. Le but est d'informer rapidement et en premier le responsable de l'entité auditée du résultat des travaux d'audit et des conclusions dégagées.

Principe : Cette présentation est effectuée à la fin du travail de terrain et avant la rédaction du projet de rapport. Il s'agit d'une sorte de " pré validation " générale.

Ce compte rendu nécessite de l'équipe d'audit la parfaite maîtrise de ses conclusions et engage sa crédibilité.

Des questions ou contestations du responsable de l'entité peuvent amener les auditeurs à effectuer des travaux complémentaires.

### **13. L'appréciation du contrôle interne :**

Trois éléments clés sont à prendre en compte pour l'évaluation du CI :

- les travaux d'audit ont-ils mis en évidence des anomalies ou des faiblesses significatives ?
- en cas de réponse positive, des corrections ou améliorations ont-elles été apportées après constatation des anomalies ou faiblesses ?
- ces anomalies ou faiblesses et leurs conséquences sont-elles vraisemblablement généralisées et entraînent-elles de ce fait un degré inacceptable de risque ?

Toutefois, l'existence temporaire d'une anomalie ou faiblesse significative ne signifie pas nécessairement que cette anomalie ou faiblesse est généralisée et qu'elle entraîne un risque résiduel inacceptable. La nature des anomalies/faiblesses, leur caractère restreint ou généralisé, ainsi que la gravité des conséquences et des risques, sont autant de facteurs à prendre en compte pour déterminer si l'efficacité de l'ensemble du dispositif est remise en cause et s'il existe des risques inacceptables.

Les normes professionnelles exposent différentes techniques d'appréciation du contrôle interne. Il y a les méthodes subjectives et les méthodes objectives.

### **14. Le Projet de rapport :**

Sur base des données analysées issus de la FRAP et les papiers de travail, l'Auditeur rédige son rapport de fin de mission.

Principe : Le projet de rapport n'est pas le rapport final pour trois raisons :

- ✓ **L'absence de validation générale** : les observations constatées par les auditeurs n'ont pas été validées officiellement par les audités. Elles ne peuvent être considérées comme définitives ;
- ✓ **L'absence de réponse des audités aux recommandations** : chaque recommandation émise par le Service d'audit doit faire l'objet d'une réponse de l'audité ;

- ✓ **L'absence de plan d'action : deux pratiques co-existent dans ce domaine** : soit la remise du rapport final sans attendre le plan d'action, soit l'association du plan d'action au rapport final.

Structure : Le projet de rapport peut se présenter sous deux formes distinctes : soit un simple relevé des FRAP classées de façon logique et par ordre d'importance ne présentant aucun effort de rédaction, d'introduction, de synthèse et de conclusions ; soit selon le format du rapport final.

- ✓ **La deuxième option** : est celle qui est privilégiée au sein du Service d'audit. La première pouvant être utilisée avec l'accord du Responsable de l'audit en cas d'urgence dans la mission.

## **15. La Réunion de validation et de clôture :**

But : Cette réunion présente plusieurs objectifs :

- Présenter et valider les constats ;
- Expliquer les recommandations ;
- Fixer les modalités pratiques relatives au plan d'action et au suivi de la mission.

Tous les éléments découverts lors de l'audit doivent être présentés et validés par l'audit. Le rapport final ne doit pas contenir d'éléments qui n'auraient pas été présentés à l'audit.

Tout doit être compris et les audités doivent reconnaître les constats comme exacts.

Personnes présentes :

- Le choix des participants de l'entité auditée : logiquement, on retrouvera lors de la réunion de clôture les personnes ayant participé à la réunion de début de mission. Cependant, il faut veiller à ce que participent les personnes nécessaires à un échange complet et détaillé des points " techniques " décrits dans l'exposé général du rapport.
- La représentation du Service d'audit : la présence ou non du responsable de l'Audit, son rôle dans la réunion peuvent jouer lors de la présentation afin de marquer l'entité auditée sur l'importance de l'Audit.

Déroulement de la réunion de clôture et de validation : L'ordre du jour de cette réunion est l'examen du projet de rapport qui a été remis à chaque participant, au moins 5 jours ouvrables avant la réunion.



- ✓ **Présentation du projet par les auditeurs :** L'auditeur présente les points essentiels qui seront évoqués et illustrera ceux-ci par des constats précis. L'auditeur commencera si nécessaire par une brève explication des processus en place. Ensuite, il abordera les points forts ou satisfaisants qui n'ont pas fait l'objet de FRAP et finira par les dysfonctionnements en fonction de leur importance.
- ✓ **Observations des audités :** Dans le souci d'une participation des audités au processus d'audit, un droit de réponse de ceux-ci sur le projet de rapport est rendu possible. Celui-ci peut être informel et oral lors de la réunion de clôture. Il peut également être écrit et formel.

Lors de la réunion, deux types de contestations peuvent se présenter à l'auditeur :

- Contestations relatives aux constats : deux situations possibles: soit l'auditeur fournit un élément de preuve et la contestation s'éteint, soit il n'est pas en mesure de fournir cet élément et il est préférable d'abandonner le point litigieux.
- Contestations relatives aux recommandations : comme il s'agit d'un Projet, l'audité peut éventuellement suggérer autre chose. L'audité reste le spécialiste du sujet audité. Sa proposition peut englober des aspects oubliés ou non vus par l'auditeur. Dans ce cas, l'auditeur peut modifier voire annuler le contenu de son texte sur un point si l'audité le convainc. Cela ne doit pas l'empêcher de maintenir son texte s'il n'est pas convaincu. N'oublions pas que l'audité a toujours le droit de refuser une recommandation lors de sa réponse écrite. En effet, l'audité pourra encore réagir aux recommandations lors de ses commentaires écrits et/ou lors de l'élaboration de son plan d'action.
- ✓ **Modalités relatives au plan d'action et au suivi :**

Les auditeurs préciseront, lors de cette réunion, la date de remise des commentaires écrits (si nécessaire) sur les constats et les recommandations et les modalités relatives au plan d'action (date de remise, insertion ou non dans le rapport, nom du responsable). Le processus de suivi sera également brièvement présenté.

La réunion de validation doit faire l'objet d'un compte rendu intégrant toutes les remarques sur les constats et les recommandations. Ce compte rendu est envoyé pour approbation à l'audité.

## 16. Le Rapport d'Audit final :

Le rapport d'audit final ne peut être rédigé que lorsque les audités ont remis leurs commentaires écrits, si prévus lors de la réunion de validation.

Principes généraux du rapport d'audit :

- Le rapport doit être complet, constructif, objectif et clair. La signature du rapport par le responsable donne l'exemple de responsabilité: le responsable de l'Audit assume personnellement toutes les conséquences des travaux de ses subordonnés. Même en cas de conclusions positives, un rapport doit être rédigé.
- Le rapport ne doit contenir que des éléments qui ont été présentés aux responsables audités. Le Rapport d'audit ne doit pas constituer une surprise pour les audités. C'est à cette fin que la réunion de validation et de clôture est organisée. Elle rend indiscutable les faits, les constats et si possible les conclusions.
- Le rapport doit être structuré pour des lecteurs différents. C'est pourquoi, il comprend un exposé général et une synthèse. L'exposé général doit être complet et technique et apporter toutes les informations utiles aux responsables audités et aux responsables des actions à entreprendre. La synthèse s'adresse à des personnes qui doivent être informées et sensibilisées mais qui n'ont pas à résoudre les dysfonctionnements relevés.
- Le rapport doit être objectif, clair, concis, utile et le plus convaincant possible.
- Le rapport doit être revu par au moins une personne du Service d'audit qui n'a pas participé à sa rédaction.

Le rapport d'audit a deux objectifs distincts :

- Il s'agit d'un document d'information pour la hiérarchie. L'audit donne à celle-ci une assurance sur la maîtrise du domaine audité. Le document à fournir ne contient que des indications générales. Il reprend clairement une identification des risques relevés et indique les mesures à prendre ;
- Il s'agit d'un outil de travail pour les audités. C'est à partir du Rapport que l'audité prend les mesures correctrices. Pour ce faire, le document doit reprendre l'analyse et le détail des constats et des observations ainsi que des recommandations précises.

## **17. Plan d'action :**

Le service d'audit n'ayant ni l'autorité ni la responsabilité de mettre en place dans les entités auditées les recommandations qu'il a faites, il est demandé à la Direction de ces entités d'élaborer des plans d'action visant à mettre en œuvre les recommandations, c'est-à-dire de prendre des mesures pour gérer les risques.

Le service d'audit transmet une note d'information sur la manière d'élaborer les plans d'action. Le plan d'action élaboré par l'audité est :

- soit inséré au rapport ;
- soit remis à une date ultérieure comme convenu lors de la réunion de clôture et de validation.

Dans les deux cas de figure, le rapport d'audit final doit contenir soit le plan d'action, soit les modalités de remise future de celui-ci.

Pour chaque recommandation, l'audité doit clairement exprimer sa position sur les recommandations :

- acceptation ;
- acceptation partielle ;
- refus.

Dans les deux premiers cas de figure, il mentionne qui fera quoi et quand. Chaque recommandation est numérotée et en face de celle-ci, on trouvera le nom du responsable de la mise en œuvre, la date de réalisation de la mise en œuvre et l'opération à réaliser. En cas d'acceptation partielle, l'audité doit expliquer pourquoi l'acceptation n'est pas totale.

En cas de refus, l'audité doit également en expliquer les raisons. Il ne peut s'agir d'une contestation du constat puisque celui-ci a été validé lors de la réunion de clôture. Un refus peut être le reflet d'un manque de qualité ou de réalisme de la recommandation.

Le plan d'action doit être validé par le service d'audit. Ce dernier doit émettre des observations s'il estime le plan d'action partiellement ou totalement insuffisant. Le responsable du service audité y apporte alors les modifications nécessaires.

### **Sous - Section 3 : l'inspection de la situation**

L'émergence d'une fonction d'Audit au sein d'une entité nationale, assure le développement continu de cette dernière. En l'occurrence, le monde des affaires, et l'économie internationale progressent d'un jour à l'autre, et depuis bien longtemps, l'entreprise internationale a dépassé ce stade. Par contre, l'entité publique Algérienne est submergée dans des faux problèmes (par exemple : l'installation d'une cellule d'Audit interne ou utiliser la comptabilité analytique pour déterminer le prix de vente, etc.).

En générale, L'ouverture du marché Algérien sur le monde a poussé les entreprises publiques de joindre le développement et d'agencé les facteurs essentiels afin d'organiser le milieu nécessaire pour l'activité de ces entreprises.

De ce fait, l'insertion d'une cellule Audit d'entreprise et le développement de la pratique d'Audit comptable et financier sont parmi l'un de ces facteurs.

Et pour connaître comment est la pratique d'Audit comptable et financier dans le groupe, nous avons établie un questionnaire afin de nous faciliter la tâche, et le directeur de la division d'audit nous a répondu sur toutes nos interrogations posées. :

**Tableau 5: Questionnaire d'Analyse de la pratique d'Audit Comptable & financier au sein du Group GIC ERCO**

N°	Question	Réponse	Commentaire
1	Comment le groupe GIC ERCO a été créé ?	Suite à la restructuration organique et à la loi 88-01 du 12 janvier 1988 régissant l'autonomie des entreprises publiques économiques	La loi n° 88-01 du 12/01/1988 portant l'autonomie des entreprises publiques est l'acteur principal de sa création. Son autonomie était réalisée une année après, le 30/10/1989. [Il nous a fourni l'historique du groupe].
2	Comment est la pratique d'Audit comptable financier au sein du Groupe ?	La pratique d'Audit Comptable et Financier s'articule autour de : <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ L'Audit Interne qui inclut l'Audit Comptable Financier (Division d'Audit interne) ;</li> <li>✓ L'Audit légal (Commissariat aux Comptes) ;</li> <li>✓ L'Audit élargi selon la nécessité de la mission ;</li> <li>✓ Revue limitée, des missions ont été effectuées au profit des investisseurs introduits au Groupe GIC ERCO ;</li> <li>✓ Technique de contrôle au intérêt de l'Inspection Générale des Finances, et la Cours des comptes, par exemple : l'opération d'assainissement financier 1991, et réévaluation de</li> </ul>	De ce fait, la pratique l'Audit dans le Groupe GIC ERCO se manifeste par toutes les différentes missions qui représentent l'Audit Comptable et Financier.

		l'entreprise.	
3	Depuis quand la Division d'Audit interne a été créée ?	Sa création date de 1999.	la division d'audit interne est née, dix ans après la création du groupe.
4	Quel est le pallier de la division au sein de la structure du groupe ?	Elle est sous la responsabilité directe du Directeur Générale du groupe.	[Il nous fournit l'organigramme du groupe].
5	Comment est organisée cette Division ?	La Division d'Audit comprend 04 Auditeurs : 01 Auditeur comptable et financier qui s'occupe des finances, approvisionnement, et commerciale ; Et les autres s'occupent tous ce qui est technique lié à l'industrie.	Vu à la Dimension du Groupe un Auditeur comptable et financier, c'est insuffisant.
6	Les personnels qui représentent cette Division (au sein du Groupe et au sein de tous les filiales), est-ce qu'ils ont tous un profil d'Auditeur, et sur quelle base ils ont été recrutés ?	Nous adoptons la technique du recrutement interne, même si le personnel n'a pas le profil d'Auditeur nous le formerons à la charge du groupe, car ils ont le critère de l'ancienneté	Le groupe opte pour le recrutement interne même si le personnel n'est pas apte à la tâche.
7	Est-ce que tous les Auditeurs internes, sont formés au fur et à mesure, ou il existe toujours des personnels qui ne sont pas encore formés ?	Dés fois oui, et dés fois non, malheureusement, nos personnels occupent temporairement leur poste, à l'attente que nous le formerons ou de recrutés de nouveaux personnels apte pour la fonction	De ce fait, la cellule d'Audit interne n'est pas encore dotée de moyens humains compétents à mener les missions pour atteindre les objectifs qui lui sont assignées.
8	Est-ce que la charte d'Audit est définie ?	Oui., mais nous l'avons rédigé qu'au début de l'année 2007.	Il a fallu 9 ans après la création de la Division pour décrire sa charte d'Audit ; normalement c'est le premier acte à faire après l'insertion de la fonction.

			Il nous a fourni le descriptif de la charte d'Audit cité ci-dessus.
9	Existe-t-il un manuel des procédures pour la mise en œuvre d'une mission d'Audit ?	Oui, lui aussi il a été rédigé en même temps que la charte d'Audit.	C'est le même principe, généralement, c'est la première démarche à faire après la création de la Division. Aussi il nous a fournis un exemplaire du manuel cité ci-dessus.
10	Quelle est la nature des missions d'Audit effectuées au sein de la division ?	Nous avons effectué plusieurs missions de différents aspects : par exemple dans ressources humaines, approvisionnement, et technique industriel etc.	De ce fait, la plus part de ces dernières sont des missions d'Audit Opérationnel. Donc, la Division d'Audit revête plus des critères d'Audit Opérationnel que de l'Audit Comptable et Financier.
11	Est-ce que ces missions concernent le groupe seulement ou elles atteignent les filiales ?	Si on dit le groupe, on dit les filiales, à plusieurs circonstances nous avons envoyé des Auditeurs aux filiales pour effectuer des missions d'Audit.	A cet effet, toutes les filiales sont sous contrôle la Direction Générale du Groupe.
12	Est-ce que les responsables prennent en considération les recommandations et observations mentionnées dans les rapports d'Audit ?	Certainement oui, même s'il y a eu des négligences ou des mollesse dans l'exécution de ces recommandations, nous contrôlons l'application de ces dernières, à travers la transmission d'un rapport de la situation ou un déplacement effectué sur place ou lors des comptes rendus à travers des	A cet effet, toutes les recommandations issues des rapports d'Audit sont exécutées.

		réunions semestrielles par les directeurs de division d'Audit des différentes filiales.	
13	Quand le commissaire aux comptes, mentionne des recommandations dans son rapport fin de mission, s'associées avec les recommandations issues par la Division ?	Pour ce qui concerne le commissaire aux Comptes, ces recommandations concerne seulement l'Audit comptable et financier, par contre, notre Division se charge de l'Audite interne, mais des fois s'associées.	
14	Qui contrôle l'application des recommandations issues d'un rapport de commissaire aux comptes ?	c'est la Division d'Audit du groupe. Elle fait le suivi de ces recommandations ainsi les responsables concernés, même dans les filiales, la Division du groupe et la Division de les filiales et les responsables concernés font le suivi.	De ce fait, il y a un suivit totale de ces recommandations et résultants.
15	Est-ce que les recommandations present en considération ont un apport dans l'amélioration de la gestion et la stratégie d'entreprise ?	Pour l'amélioration de la gestion oui, et pour ce qui concerne la stratégie d'entreprise pas encore, mais prochainement peut être,	Les directives de la loi 88-01, ont un impact positif dans l'amélioration de la gestion des d'entreprises publiques économique. A cet effet, le rôle d'Audit interne, en générale, ou de l'Audit comptable et financier particulièrement peut produire un impacte positif dans l'aide à la prise de décision et un outil nécessaire pour l'amélioration de la gestion d'entreprise. Nous citerons un exemple ci-après.



16	<p>Pouvez vous nous citer un exemple ou les recommandations issues d'un rapport d'Audit ont amélioré la gestion du Groupe ?</p>	<p>Oui, nous pouvons citer deux exemples : le premier concerne le service approvisionnement et l'autre se rapporte au service du G.R.H.</p>	<p>Nous citerons ces deux exemples ci-après.</p>
17	<p>Et pour les recommandations concernant un rapport d'Audit comptable et financier, pouvez vous nous citer un exemple positif pour l'amélioration à la gestion d'entreprise?</p>	<p>Pour l'instant, nous n'avons pas d'exemple pour ce volet.</p> <p>Mais, peut être vous trouverez une réponse dans l'une des filiales.</p> <p>Cependant, le rôle essentiel, que effectue un Auditeur comptable et Financier interne, dans les structures des filiales est de s'assurer de la conformité des pièces comptables lors d'une passation d'une acquisition ou toute transactions.</p> <p>Sans le visa de ce dernier, le Directeur Générale ne signe pas la transaction.</p> <p>Le visa du l'Auditeur constitue une Garantie de conformité des pièces comptable selon la procédure suivit lors d'une transaction.</p>	

## **Section 2 : la filiale SCIBS**

Dans le cadre de développement de notre thème « la pratique d'Audit comptable dans les entreprises publiques Algériennes », nous avons mené une mission d'audit comptable et financier au sein de la filiale SCIBS, mais cette mission est limitée, et elle traite seulement le contrôle des investissements, et ça pour y maîtrisé le sujet, restreindre la mission et pour pouvoir conquérir les informations nécessaires.

En exécution de cette mission nous avons procédé à la vérification systématique de tous les enregistrements comptables qui se rapporte aux investissements, ceci pour s'assurer du caractère vraisemblable de chaque opération comptable et de la fiabilité des informations contenues dans les états financier de la période 2006.

Cet examen a consisté à :

- ✓ Revoir tous les documents justificatifs et leur compilation par rapport à la nature de chaque opération (acquisition, amortissement, et cessations...etc.);
- ✓ S'assurer de l'existence des visas de contrôles sur chaque pièce conformément aux procédures de contrôle de l'entreprise ;
- ✓ Vérifier les imputations comptables et leurs conformités aux principes de comptabilisation généralement admis et du plan comptable du groupe ERCO.

A l'issue de ces investigations nous avons relevé des anomalies, et des insuffisances qui sont relaté par la présente section, et pour lesquelles des recommandations sont proposées en vue de leur régularisations ou corrections.

## **Sous- Section 1 : Acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise**

### **1. les travaux préliminaires :**

Cette phase consiste à réunir toutes les informations nécessaires, pour formuler une idée préliminaire concernant l'entité auditée ou proprement dit : le cas pratique de notre thème.

#### **1-1. la Documentation Externe :**

Cette documentation comporte toute information concernant l'entreprise soit : des fascicules publicitaires, ou des sites sur Internet, des informations issues de la chambre de commerce ou de l'industrie, et autre documentation possible qui peuvent mettre en lumière l'importance et la dimension de l'entreprise.

#### **1-2. Présentation de la filiale :**

Dans le cadre des investissements de la Société Nationale des Matériaux de Construction créée par ordonnance N° 67-280 du 20 décembre 1967, la construction de la cimenterie de Béni Saf Wilaya d'AIN TEMOUCHENT a été confiée au Constructeur CREUSOT LOIRE ENTREPRISE.

Elle a été rattachée en 1982 à l'Entreprise des Ciments et Dérivés Ouest (E.R.C.O.) créée par le décret 82-328 du 30 octobre 1982 relatif au transfert des biens de la SNMC à l'entreprise des ciments et dérivés ouest (E.R.C.O.). Elle a été mise en service en février 1979.

Dans le cadre de mise en œuvre du plan de filialisation de l'EPE- ERCO, l'unité de production ciment de Béni Saf a été érigée en société par action. Lors de l'assemblée consécutive, réunie le 28 /12/1997 par un acte notarié n°1939, la société des ciments de Béni Saf a été dotée d'un capital social en numéraire d'un montant de 1000000000 DA.

Une augmentation de capital a été réalisée par décision de l'AGEX de la société en date du 27/12/1999 à hauteur d'un montant de 1 700 000 000 DA, par incorporation des apports en nature évalués par un commissaire aux apports, et ce, en vue de porter le capital social de la société à un montant de 1 800 000 000 DA.

Au terme d'une décision du conseil des participations de l'Etat CPE, en date du 11/06/2005, une opération d'ouverture partielle du capital social a été établie, par une prise de participation à hauteur de 10% de son capital par le groupe Saoudien PHARAON Commercial Investment Groupe Limited.

Le capital social de la société est reporté actuellement entre les actionnaires à concurrence de :

- 65 % pour le groupe GIC ERCO,
- 35 % pour le groupe PHARON.

Implanter à BENI SAF Wilaya d'AIN TEMOUCHENT, l'activité principale est la production de ciment. Sa capacité de production est de 1.000.000 tonnes de ciment par an.

## **2. les premiers contacts avec l'entreprise**

### **2-1. L'entretien avec les responsables :**

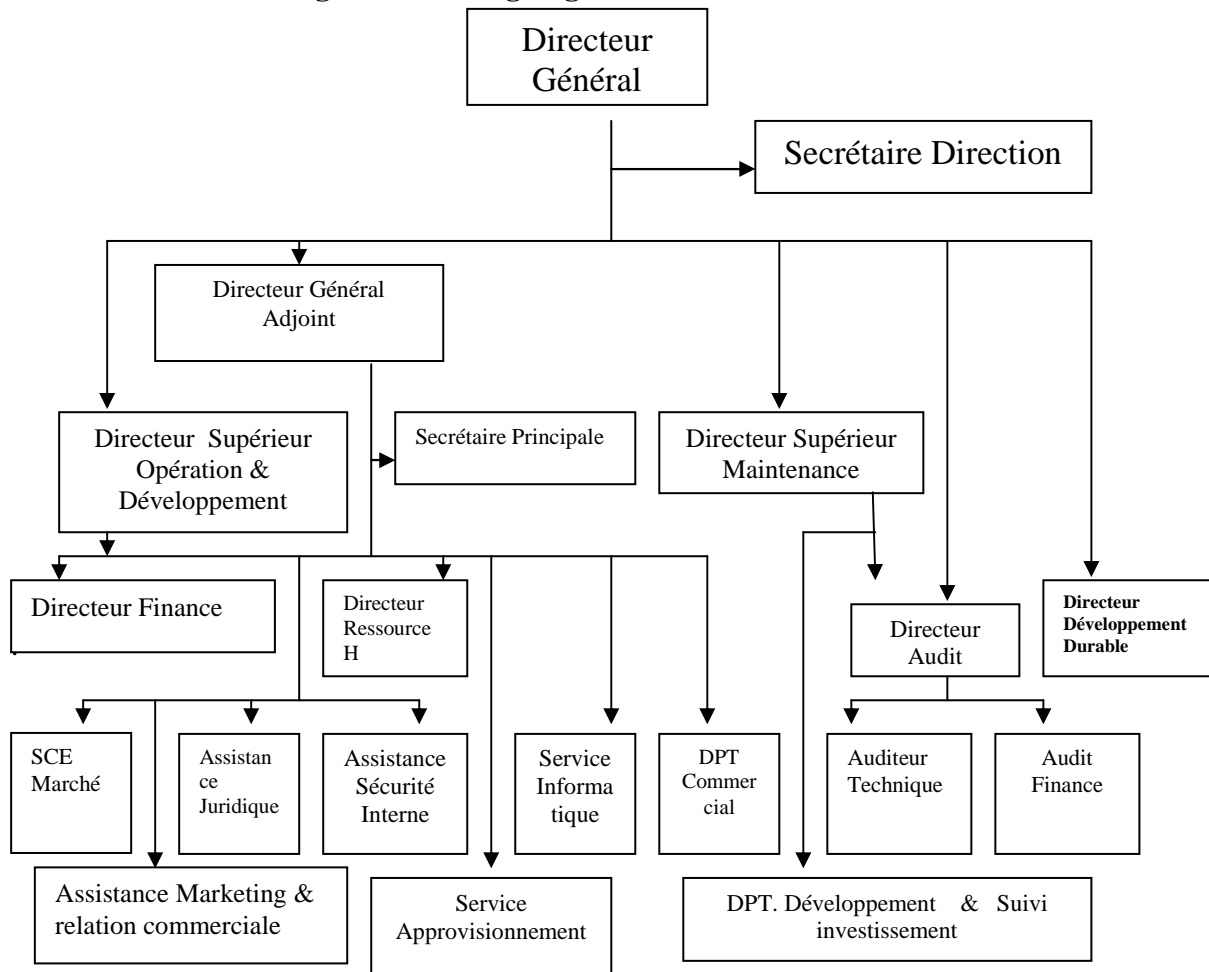
Notre première rencontre avec un responsable de l'entreprise était celle du directeur de la division d'Audit (elle représente la cellule d'Audit d'entreprise), ce responsable nous a donné un aperçu sur l'entreprise, une monographie sur la division dont il est responsable, et il nous a présenté quelque responsable de la direction, qui peuvent nous être utile pour notre recherche.

Cette première démarche est suivie d'entretiens avec les dirigeants et les cadres principaux de l'entreprise, le niveau hiérarchique des interlocuteurs rencontrés nous a permis de déterminer la situation, la dimension des travaux à effectuer, et se forger une première opinion sur certains aspects de l'organisation de l'entreprise.

Comme notre objectif était d'Auditer le compte des investissements, et de se renseigner sur la pratique d'Audit comptable et financier au sein de l'entreprise publique, la plus part du temps, notre plan de travail se limiter sur ces deux aspects.

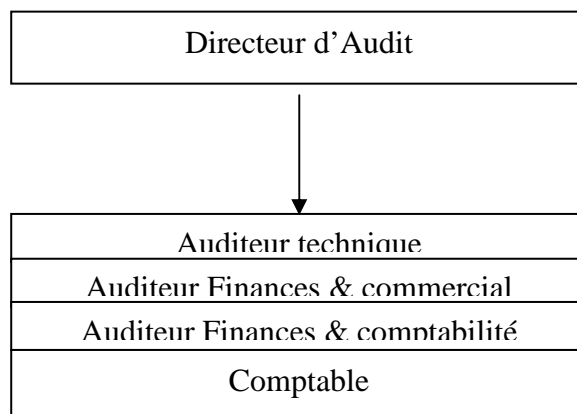
## 2-2. L'organigramme de l'entreprise :

Figure 16: L'Organigramme de la Filiale SCIBS



## 3. la fonction d'Audit D'entreprise (Audit interne) :

Figure 17: Description de la cellule d'Audit au sein de la filiale SCIBS



De puis l'application de loi 88-01, le groupe GIC ERCO à réorganiser se structure et il a inséré une cellule d'Audit interne au sein de son organisme, et il a exigé à ces filiales de l'adapter.

## Sous section2: Examen et évaluation des procédures

### 1. L'organisation de la direction finance et comptabilité :

#### 1-1. Les Objectifs :

S'assurer que la comptabilité est correctement organisée

#### 1-2. Le Questionnaire :

**Tableau 6: Questionnaire d'évaluation de l'organisation de la direction finance et comptabilité**

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Observation
1. Existe-t-il un organigramme de la fonction ?	X		
2. Existe-t-il des définitions de fonction pour chaque personnel de service ?		X	
3. Ces définitions sont-elles régulièrement mises à jour ?	/	/	
4. Ces définitions sont-elles des modifiées pendant la période des vacances ?	/	/	
5. Existe-t-il un manuel ou note des services définissant les procédures comptables ?	X		Mais il est introuvable au niveau de la direction, ou l'entité ?
6. Ce manuel est il :  Régulièrement émargé ?  Sous le contrôle d'un responsable d'un niveau hiérarchique suffisant ?		X	
7. La procédure en vigueur est-elle de s'assurer que le manuel est diffusé à toutes les personnes concernées ?		X	

### 1-3. Constat et recommandation :

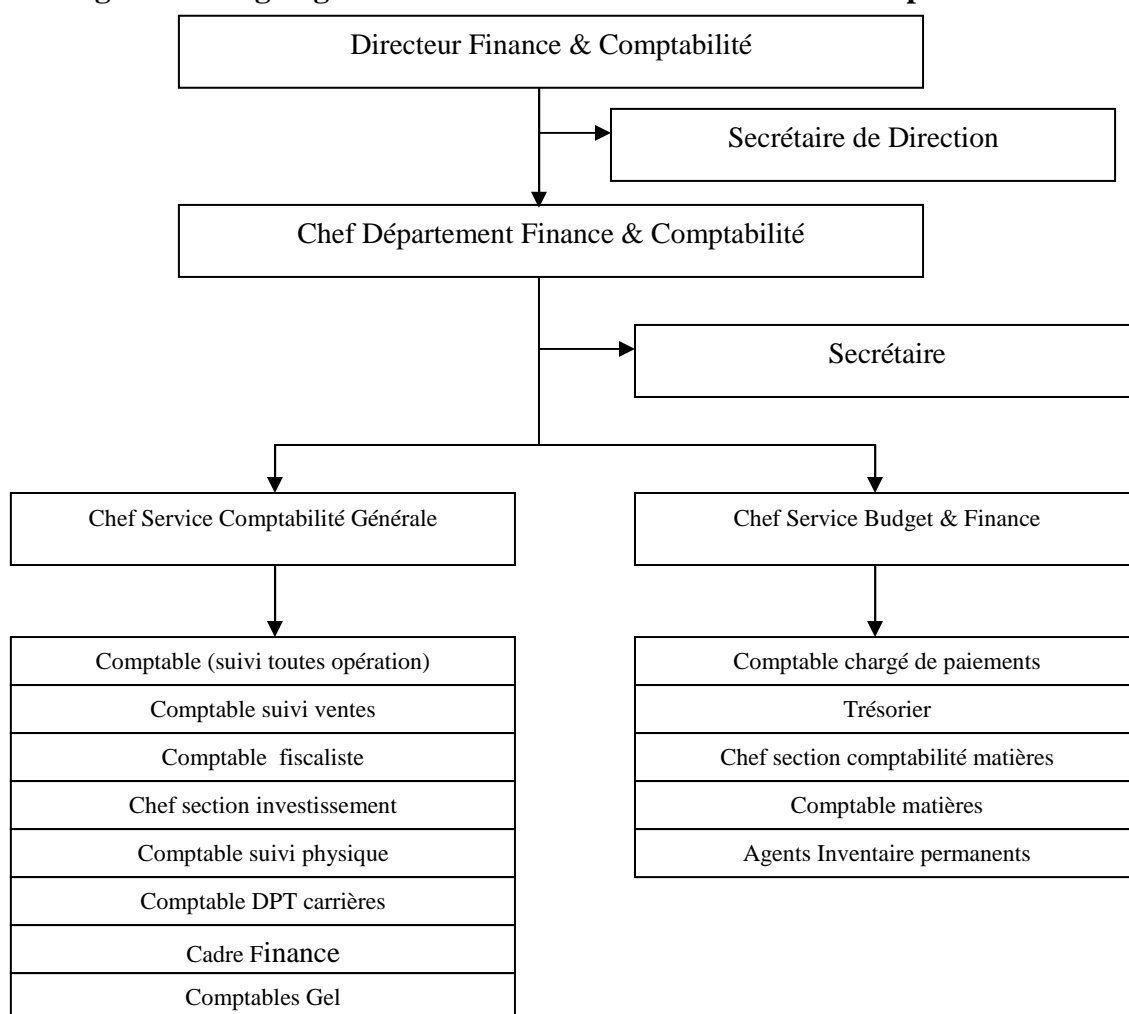
La direction des finances et de comptabilité est composée actuellement de :

- ✓ Une direction
- ✓ Un département finance et comptabilité
- ✓ Un service comptabilité
- ✓ Un service budget et finances

Cette configuration telle qu'elle est décrite est consacrée par organigramme formel, valide par la direction générale pour sa mise en application.

La structure n'est pas compartimentée comme il est indiqué dans cet organigramme :

**Figure 18: Organigramme de la direction des Finance et Comptabilité**



Le service chargé du budget et finances, n'est que partiellement opérationnel.

Les fonctions qui sont à la charge du département de la comptabilité et des finances ne sont pas déléguées quant à leurs exécutions à des entités distinctes.

Ainsi les tâches inhérentes à chaque service (Finance, comptabilité) ne sont pas clairement définies et réparties, à titre d'exemple, un seul agent est chargé à la fois du suivi des recouvrements ( partie Finance), et du traitement comptable des ventes et de leur encaissements.

Pour le moment, le personnel de ce département est affecté en fonction des opérations comptables à effectuer et des tiers correspondant :

- ✓ Agents chargé des opérations Ventes/ clients/ encaissements.
- ✓ Agents chargé des opérations Achats / fournisseurs/ décaissements.

Ainsi que les acquisitions d'investissements, les services, les salaires, et charges y afférentes.

- ✓ Agents chargé du suivi des investissements (fichier et plan d'amortissements) ;
- ✓ Agents chargés des stocks (comptabilité Matière)
- ✓ Agents chargés des autres opérations diverses
- ✓ Agent chargé des opérations de Caisse.

A noter que les tâches décrites par les fichiers de fonction ne répondent pas à toutes les exigences des postes de travail existants au niveau de la direction Finance et comptabilité, voire inapplicable pour certains cas.

Ces fiches doivent être renseignées à partir d'une description générale des tâches de la fonction comptabilité et finances, ensuite en affecter les tâches que doit accomplir chaque intervenant et cela par niveau de responsabilité.

- conception, élaboration, vérification, imputation et saisie des données financières et comptables.

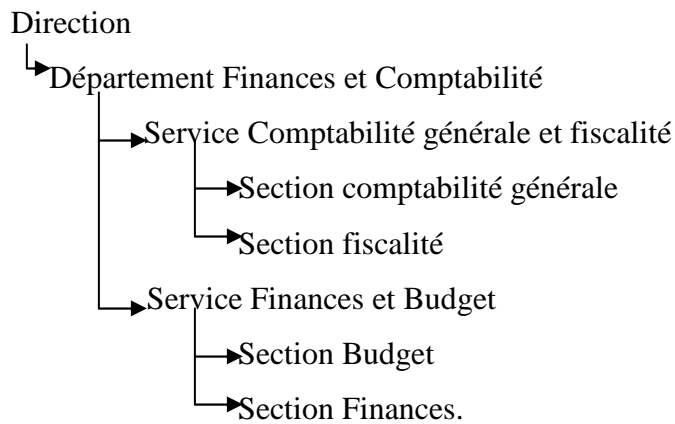
L'aspect organisationnel est donc à revoir en partie ou dans son ensemble en vue d'un redéploiement ou remaniement. Ainsi les structures comptabilité Matières et Suivi des Investissements peuvent être rattachées à d'autres Directions, Départements ou services.

Proposition :

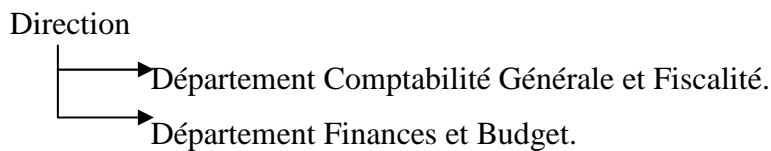
- ✓ Comptabilité Matières à rattacher au service Approvisionnements,
- ✓ Suivi des investissements à rattacher à la cellule patrimoine.



La direction (Finances et comptabilité) sera articulée ainsi :



Une autre variante peut être envisagée pour l'organisation de la Direction des Finances et de comptabilité avec deux départements :



La mise en place de l'organigramme (avec, ou sans modification) est recommandée pour permettre la séparation des tâches, garantir la maîtrise des flux, faciliter le suivi de leurs itinéraires et traçabilités, et d'une manière générale se doter de structures utiles pour mesurer l'efficacité du contrôle interne.

Comme il est également recommandé de réhabiliter cette entité avec les fonctions qui lui sont assignées, à savoir la gestion budgétaire et financière afin d'avoir des informations pertinentes sur la situation financière de l'entreprise.

Il est recommandé la mise en place d'une procédure de mise à jour des manuels de principe et/ou procédures comptables pour prendre en compte les sujets comptable nouveaux propres aux changements internes à la société.

## 2. les procédures de travail et plan comptable:

### 2-1. Les Objectifs :

S'assurer que la comptabilité est correctement organisée

### 2-2. Le Questionnaire :

**Tableau 7: Questionnaire du procédures de travail**

Question	Réponses		
	Oui	Non	Observations
1. Existe-t-il un plan comptable interne ?	X		
2. Est-il adapté à l'activité et à la taille de l'entreprise ?	X		Le Plan comptable de l'entreprise approprié au Groupe GIC ERCO.
3. Toute modification de ces principes fait-elle l'objet d'une autorisation formelle de la direction ?	/	/	
4. Les systèmes utilisés par l'entreprise sont-ils adaptés à ses besoins ?		X	
5. Les principes comptables utilisés par l'entreprise sont-ils définis par écrit ?		X	
6. Les modifications sont-elles soumises à un contrôle approprié ?	X		
7. Existe-il des livres légaux ?	X		
8. Sont –t-ils réajustés ?		X	
9. L'accès aux livres comptables est-il limité aux personnes autorisées ?	X		
10. Les comptes collectifs du grands livres (client, fournisseurs, débiteurs et créditeurs divers..) sont-ils approchés régulièrement avec les balances des comptes individuels ?	X		

<p><b>11.</b> Tout ajustement aux comptes collectifs sont-ils :</p> <p>✓ Supportés par des pièces justificatives ?</p> <p>✓ Approuvés par un responsable ?</p> <p>✓ Enregistrés sur un journal de O.D ?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		
<p><b>12.</b> Les imputations comptables sont-elles faites par des personnes compétentes ?</p>	<p>X</p>		
<p><b>13.</b> les procédures en vigueur sont-elles suffisantes pour mettre en évidence les erreurs d'imputation ?</p>		<p>X</p>	

### 2-3. Constat et recommandations :

La Direction ne dispose pas actuellement d'un manuel de procédures de comptabilisation, de suivi des opérations de trésorerie et de fiscalité.

Le plan comptable du Groupe GIC ERCO représente l'unique document de travail. Il reprend seulement la nomenclature des comptes à utiliser pour les diverses imputations, sans indication des règles de fonctionnement.

Pour parer à cette insuffisance, nous avons constatés l'existence d'autres palliatifs pour la réparation des imputations comptables et notamment celles qui présentent des particularités. Celles-ci sont prises en charge pour leurs traitements par le chef du département comptabilité et finances.

Les opérations répétitives (achats, ventes, encaissements, décaissements, paie) sont déléguées quant à leur traitement comptable (vérification et saisie) au reste du personnel intervenant.

Généralement toutes les pièces, états ou autres documents transitent par le chef du département pour un examen préliminaire portant sur la conformité du document, les contrôles opérés et visas correspondants, et de décider pour les opérations de dépenses si celles-ci représentent des stocks, des charges, ou des investissements.

### **3. Fiche d'imputation comptable :**

Les fiches d'imputation qui sont dressées pour les saisies des écritures comptables sont en général clairement renseignées sur les natures des opérations et des références des justificatifs, néanmoins les indications sur l'agent chargé des opérations n'y sont pas mentionnées, ainsi que les contrôles pour validations.

Les autres remarques à soulever concernent l'emploi d'une seule fiche d'imputation pour plusieurs opérations (achat, entrée en stock, consommations) ; de même plusieurs factures d'achats sont regroupées dans une même fiche de saisie d'écriture.

Il est recommandé pour cela d'établir une seule fiche d'imputation par opération et par pièce ainsi que les visas des personnes chargées de l'établissement et validation de l'imputation comptable.

### **4. les journaux auxiliaires**

Les journaux auxiliaires tenus et utilisés pour les enregistrements comptables sont ouverts pour les opérations suivantes :

- Journal auxiliaire des achats ;
- Journal auxiliaire des ventes ;
- Journal auxiliaire banque dépenses,
- Journal auxiliaire banque recettes ;
- Journal auxiliaire banque investissements ;
- Journal auxiliaire opération diverses investissements ;
- Journal auxiliaire opération diverses paie ;
- Journal auxiliaire opération diverses services ;
- Journal auxiliaire opération diverses autres
- Journal auxiliaire caisse.

Pour les écritures de régularisations il y lieu d'éviter la méthode de contre passation de l'écriture initiale, et de limiter la correction ou le réajustement du compte uniquement sur la différence à constater.

Les mouvements issus de la contre passation ne constituent pas des flux réels (physique ou financiers) et ne font qu'alourdir les comptes de chiffres sans significations réelles, pouvant même altérer toute appréciation du volume des opérations réalisées.

## **5. Les livres légaux :**

La tenue des livres légaux (le livre d'inventaire, journal général centralisateur) sont cotés et paraphés. Mais mal renseigné, et ne répond pas aux norme PCN. Il est recommander d'apporter les corrections nécessaires à la tenue de ce journal.

## **6. système de traitement des données :**

Pour tous systèmes de traitement, y compris les systèmes informatiques, en outre de la précision, les objectifs du contrôle interne portent généralement sur l'information, la protection et le contrôle. Dans le cas des systèmes informatiques ce sont les problèmes de protection qui requièrent toutes les dispositions spéciales à prendre.

L'approche dans le cas de cet Audit porte sur les contrôles suivants :

- ✓ Contrôle de l'organisation,
- ✓ Contrôle des entrées,
- ✓ Contrôle des traitements,
- ✓ Contrôle des sorties

Le système informatique conçu et utilisé pour le traitement des données de la comptabilité, repose sur un programme qui présente certaines insuffisances notamment pour les informations produites et à utiliser pour les besoins de la comptabilité :

- ✓ La balance mensuelle n'est pas visualisable sur l'écran, pour vérification des soldes et éventuellement redresser les anomalies détectées. Pour cela, on a recours aux éditions de ces états à partir de l'imprimante installée au niveau de la structure informatique ;
- ✓ Absence d'automatisation, quant à l'exécution de certaines tâches telles que la centralisation des journaux spécifiques ou de tiers (clients, fournisseurs..)
- ✓ Les examens rétrospectifs des balances mensuelles ne sont possibles après initialisation des données pour ouvertures des opérations clôturées.

Toutefois, et malgré son ancienneté, ce système comporte des moyens de protection au niveau de l'accès pour exploitation, ainsi que la sauvegarde des données.

## 7. Finance et contrôle budgétaire :

### 7-1. Les Objectifs :

✓ S'assurer de la fiabilité des informations enregistrées ou produites par le système comptable ;

✓ S'assurer que les investissements et désinvestissements font l'objet d'un processus organiser documenté : la validation du programme d'investissement et désinvestissement (sortie d'investissement, traitement des écarts) relève des prérogative exclusives du conseil d'administration de la société. Le processus de mise en œuvre de ce programme par la direction générale de la société, est réalisé conformément aux procédures en vigueur dans la société.

✓ Suivi des engagements et règlements des opérations d'investissements : le plan d'investissement global n'existe pas dans les annexes du budget, le plan de financement pour l'exercice n'existe pas, absence de suivi des engagements des investissements par structure.

### 7-2. Le Questionnaire :

**Tableau 8: Questionnaire concernant le finance et le contrôle budgétaire**

Question	Réponses		
	Oui	Non	Observations
1. l'entreprise dispose-t-elle d'un système de gestion budgétaire ?	X		
2. L'entreprise établi-elle des situations intermédiaire (mensuelle, trimestrielles) indiquant les chiffres comparatifs de la période précédente et les écarts par rapport aux budgets ?	X		
3. Les écarts sont-ils analysés ?		X	
4. Ces situations intermédiaires sont-elles :	X		
✓ Etablies à partir des livres comptable ?	X		

✓ Justifiées par des analyses des comptes ?			
5. Les bases d'établissement des budgets font-elles l'objet d'un rapport écrit ?	X		
6. Dans le cas de budget flexible, les variations sont-elles approuvées par la direction ?	X		
7. Les écarts entre budget et réalisation sont-ils analysés et expliqués par les responsables de ces budgets et approuvés par la direction ?	X		
8. un plan d'investissement, à long terme, est-il établi par l'entreprise ?		X	
9. Existe-t-il des budgets annuels d'investissements ?		X	

### 7-3. Constat et recommandations :

Il est recommandé :

- D'élaborer le budget d'exploitation et d'investissement conformément aux principes en vigueur dans le groupe GIC ERCO, pour considération de reporting, les engagements doivent être communiqués au service concerné, ils doivent être identifiés régulièrement et donnent lieu à un reporting avec analyse des écarts.

- ✓ Contrôle budgétaire se limite uniquement à dégager des variations en pourcentage, toute fois les écarts ne sont ni traité, ni analysés.

La mise en place d'une cellule chargée du contrôle de gestion devient nécessaire à l'effet de :

- s'assurer que le système d'information non comptable éventuellement utilisé à des fins de pilotage des activités fait l'objet de rapprochement avec le système d'information comptable,

- s'assurer également de la qualité des prévisions utilisées dans le cadre des appréciations de valeur d'actifs et de dettes ou pour toute autre information comptable et financière.

Ceci suppose que le dispositif de contrôle de gestion soit organisé de façon à permettre l'adéquation à ces besoins et la qualité de ces informations et prévisions.

## 8. Appréciation du contrôle interne :

La fiabilité d'une information financière et comptable ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptible de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise ; *Mais malheureusement l'entreprise ne dispose pas d'un dispositif du contrôle interne.*

Il est recommandé de mettre en place un dispositif du contrôle interne et de renforcer sa qualité au moyen :

- ✓ D'une séparation des tâches qui permet de distinguer les tâches opérationnelles et les tâches de contrôle,
- ✓ D'une description de fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations,
- ✓ D'un système comptable permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux principes comptables généralement admis.

La direction générale de la société doit veiller à l'existence d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier. Ce dispositif vise à produire une information comptable et financière fiable et à donner en temps utile une image fidèle des résultats et de situation financière de la société. A cette fin, la direction générale s'assure que le dispositif aborde les points suivants :

- ✓ L'organisation et périmètre de responsabilité de la fonction comptable et financière, afin que la société soit dotée de dispositifs d'identification des risques et de contrôle propre à s'assurer la fiabilité de l'information comptable et financière,
- ✓ La formation et la diffusion de règles comptables et de procédures (manuels des normes et de procédures),
- ✓ Les obligations de conservation des informations, données et de traitement informatique concourant directement ou indirectement à la formation des états comptables et financiers,
- ✓ L'examen régulier de l'adéquation aux besoins des dispositifs évoqués ci-dessus et des moyens mis à la disposition de la fonction comptable et financière.

Parmi les facteurs d'une importance particulière dans la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne on retient particulièrement :

- ✓ • La protection physique des actifs et des enregistrements,
- ✓ • Le système de définition des pouvoirs,
- ✓ • Les plans financiers et les budgets,
- ✓ • L'information et la documentation,



- ✓ • L'examen indépendant et les contrôles de performance,
- ✓ • La séparation des tâches.

### **Sous - Section 3 : contrôle de la classe investissement**

Comme toute entreprise les investissements représentent souvent une énorme masse au bilan. Toute gestion incertaine ou non transparente de cette catégorie d'actif, entraîne de sérieux doutes quant à la fiabilité du bilan.

C'est la raison pour laquelle, les investissements doivent être gérés de façon à permettre à chaque fin d'exercice une identification précise et une évaluation correcte.

Le contrôle s'effectue dans le but de s'assurer du caractère vraisemblable ou raisonnable des montants des comptes, et pour vérifier la permanence des méthodes de classification et d'enregistrement des opérations

Et de s'assurer que l'entreprise enregistre en investissements toutes ses dépenses d'éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à son activité, à l'exception de toutes dépenses ayant le caractère de charges de l'exercice, et les amortissement suivant leur durée probable de vie.

De façon générale, de détecter toutes irrégularités pouvant affecter les comptes, de l'appréciation du contrôle interne et les indices du contrôle et des procédures de contrôle suggérées.

#### **1. présentation du compte investissement**

Les investissements qui se chiffrent à la date de la clôture représentent 63% du total bilan. Ils sont amortis à 69 % par rapport à la valeur d'acquisitions.

L'examen effectué a pour but de s'assurer :

- ✓ que les investissements enregistrés existent et utilisés,
- ✓ que la société est propriétaire de tous les investissements enregistrés,
- ✓ que ces investissements sont correctement évalués, enregistrés et que les informations relatives aux investissements incluses dans les états financiers et régulières.

Les investissements détenus par la société et inventoriés en fin de période 2006 sont constitués ainsi :

<b><u>Valeurs incorporelles :</u></b>	<b>1 605 973.73 DA</b>
Droits de la propriété ind. Commerciale :	1 605 973.73 DA
<b><u>Terrains :</u></b>	<b>35 584 855.10 DA</b>
Terrain de constructions et chantiers :	280 645.50 DA
Carrière et gisements :	30 531 660.00 DA
Autre terrains :	4 772 549.60 DA
<b><u>Équipement de production :</u></b>	<b>6 194 787 144.88 DA</b>
Bâtiment :	1 233 199 816.84 DA
Ouvrages d'infrastructures :	119 295 277.33 DA
Installations complexes :	159 420 583.81 DA
Matériels et outillages :	4 332.126 327.69 DA
Matériel de transport :	22 403 322.48 DA
Équipement de bureau :	52 883 304.80 DA
Emballages récupérables :	45 325.55 DA
Agencements et installations :	275 413 186 38 DA
<b><u>Équipements sociaux :</u></b>	<b>40 955 018.13 DA</b>
Bâtiments sociaux	9 497 418.73 DA
Matériel social :	25 173 685.32 DA
Mobiliers et équipements ménagers :	3 965 741.68 DA
Aménagement :	2 318 172.40 DA
<b><u>Investissement en cours :</u></b>	<b>47 174 845.64 DA</b>

## **2. Le Questionnaire du compte investissement :**

Nous devons s'assurer que :

- ✓ Tous les investissements sont comptabilisés, suivis et correctement identifiés ;
- ✓ Que les inventaires physiques sont régulièrement fait et confrontés aux enregistrements comptables ;
- ✓ L'acte d'investir est soumis à autorisation ;
- ✓ Le mouvement affectant les immobilisations sont correctement saisis dans les états financiers.

**Tableau 9: Questionnaire concernant le Compte d'investissement**

Question	Réponse		
	Oui	Non	Observations
1. Les registres d'investissements légaux sont-ils tenus ?	X		
2. Les frais préliminaire sont résorbés au maximum en 5 ans ?	X		
3. Les frais préliminaire entièrement résorbés doivent être compensés par contre-passation pour solde avec les comptes de résorption concernés ?	X		
4. Les comptes d'investissement corporels amortissables (24 et 25) ont fait l'Objet de réévaluation ? (Art 13 de la loi des Finances Complémentaire pour l'année 1988.	X		
5. Les Comptes 28XX ne doivent contenir que des investissements non encore livrés à l'exploitation.	X		Les Comptes 28 contient que les investissements non encore livrés à l'exploitation, mais des fois dure longtemps, aussi, par fois il confondre entre l'investissement et la marchandise
6. Les fiches d'immobilisations, incluant les enregistrements des amortissements cumulés :	X		
✓ Sont-elles établies ?			
✓ Font-elles l'objet d'examen périodique ?	X		

<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Sont-elles occasionnellement contrôlées par un inventaire physique des immobilisations ?</li> <li>✓ Font-elles l'objet de balance de manière régulière pour comparaison avec le compte général correspondant ?</li> <li>✓ Sont-elles conservées pour les immobilisations totalement amorties ?</li> </ul>	X		
	X	X	Sauf à la demande de directeur de direction ou de l'Auditeur interne.
7. Existe-t-il une procédure dans laquelle seront précisées les conditions relatives aux réformes des investissements ?		X	
8. Existe-t-il des règles ou instructions déterminant ce qui doit être comptabilisé en charge et ce qui doit être porté en investissements ?		X	
9. Existe-t-il des règles d'autorisation et de comptabilisation des cessions d'immobilisation ?		X	
10. Si les investissements, totalement amortis, mais toujours en usage ?	X		
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ figurent-ils sur les livres ?</li> <li>✓ figurent-ils toujours sur les registres détaillés ?</li> </ul>	X X		
11. fait-on périodiquement des inventaires physiques détaillés des investissements d'après les registres détaillés ?	X		

<p>12. Existe-t-il une procédure précise d'autorisation par des personnes ou comités désignés pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Acquisitions ou remplacement d'investissement ?</li> <li>✓ Retrais d'investissements ?</li> <li>✓ Cessions d'investissement ?</li> <li>✓ Dépenses supérieures aux autorisations originales ?</li> </ul>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		<p>Mais cette procédure n'est pas formelle, et il n'y a aucun circulaire ou note qui précise cette procédure, par contre on rencontre des spécimens de pièce nécessaire pour ces opérations comme : DAI demande d'acquisition d'investissement, avis de la commission de reforme, etc.</p>
<p>13. Les dépenses sont-elles cumulées pour chaque projet autorisé ?</p>	<p>X</p>		
<p>14.. Observe-t-on une procédure précise pour distinguer les dépenses d'investissement : dépense d'entretien ou dépense réparation ?</p>		<p>X</p>	
<p>15. Des personnes du service comptabilité sont – elles désignées pour examiner les dépenses d'investissements et pour s'assurer que les articles remplacés ont bien été éliminés des livres.</p>	<p>X</p>		

<p>16. Les responsables ou détenteurs des éléments d'investissement sont-ils tenus de signaler les changements dans la situation (déplacement, ventes, mise au rebut.. etc.) ?</p> <p>et les livres sont-ils rapidement modifiés pour tenir compte de ces changements ?</p>	<p>X</p> <p>X</p>		
<p>17. Les bâtiments et équipements non utilisés sont-ils convenablement contrôlés physiquement et dans les comptes ?</p>	<p>X</p>		
<p>18. Indique-t-on le montant estimé de la réalisation sur les autorisation de retraits et le contrôle-t-on lorsque la cession est effectuée ?</p>	<p>X</p>		
<p>19. Les emprunts d'investissements sont-ils négociés après autorisation de la direction ou du conseil d'administration ?</p>	<p>X</p>		
<p>20. L'entreprise s'assure-t-elle que les clauses restrictives des contrats d'emprunts sont respectées ?</p>	<p>X</p>		
<p>21. L'outillage et les petits équipements :</p> <p>✓ Sont-ils conservés dans magasins spécialisés ?</p>		<p>X</p>	

<p>✓ Tous les éléments d'équipements sont-ils marqués ou possèdent-ils un système d'étiquetage avec des numéros d'identification. Ce numéro correspond-t-il au numéro d'identification figurant sur les flèches d'immobilisations ?</p>	X		
<p>22. Des procédures de routines fournissent-elles un ensemble rapide et précis au département comptable en ce qui concerne :</p> <p>✓ Les ventes de matériel ?</p> <p>✓ Toute cession ou mise hors de service d'immobilisation ?</p>		X	
		X	
		X	

❖ **Description des procédures administratives aux opérations d'achat :**

- ✓ Tout d'abord la détermination du besoin d'acquisition d'un nouveau matériel d'investissement est traduit par une pièce formelle intitulé : Demande d'acquisition d'investissement [on doit savoir s'il est établi un budget d'investissement] ;
- ✓ La décision d'acquisition est issue du conseil d'administration [on doit déterminer à quel niveau hiérarchique des autorisations d'investir devront être données];
- ✓ Passé une demande au fournisseur d'établir une facture proformat (ceci afin que les dépenses engagées n'excèdent pas les prévisions budgétaires ;
- ✓ Une commande passée au fournisseur (bond de commande) ;
- ✓ La réception de la commande (bond de réception) ;
- ✓ L'enregistrement comptable de la facture ;
- ✓ Le paiement de la facture du fournisseur.

**Tableau 10: Fiche d'imputation n°205**

Journal : investissements

Date : 29/09/2006.

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	Débit	Crédit
282430		9948050.00	
698000		140.00	
	522010029		9948190.00
Libelle : Constatation facture n° 13031.11 du 28/03/2006 contrat fourniture d'un Rotor p/ventilateur final n° contrat B/001/02/031007/061007/058. F. HOWDEN- FRANCE.			

**Tableau 11: Fiche d'imputation n°215**

Journal : OD 27

Date : 30/10/2006

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	Débit	Crédit
282430		3224560.00	
	386600		317.51.04
	386610		2759925.00
	386620		134063.96
	386700		13000.00
Libelle :			
Constatation frais d'approches investissement suivant PCN° 005/27, sep.2006 sur contrat n°058 F. HOWDEN.			



**Tableau 12: Fiche d'imputation n°253**

Journal : OD AI

Date : 31/12/2006.

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	Débit	Crédit
243000		13172610.00	
	282430		13172610.00
Libelle :  Constatation pour solde du compte investissement en cours achat, 01 Rotor p/ventilateur final contrat B/001/02/031007/061007/058.  F. HOWDEN- FRANCE.			

❖ **La cessation d'un investissement :****Tableau 13: Fiche d'imputation n° 591/592**

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	A débiter	
294300		3162502.57	
	243000		3162502.57
470810		3162500.00	
	792430		3162500.00
Libelle :  <ol style="list-style-type: none"> <li>1. la sortie d'une armoire de commande P/Moteur 1250 kv, fiche n°028124300 ;</li> <li>2. vente d'une armoire de commande P/Moteur 1250 kv, facture n°06/2008 du 28/12/2006 cimenterie ZAHANA.</li> </ol>			

❖ **Dotation des amortissements :**

**Tableau 14: Fiche d'imputation n°59**

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	A débiter	A créditer
682200		1526583.00	
	292400		1526583.00
Libelle : Dotation des amortissements des carriers et gisement			

Le suivi des investissements est pour le moment à la charge de la direction des finances et de comptabilité. Les mouvements de cette rubrique sont appréhendés sur la base des documents remis pour exploitation ou paiement à cette direction (facture d'achat, frais d'approche, P.V de réception et de mise en exploitation).

En l'absence de procédures qui définissent de manière claire les dépenses à s'inscrire en immobilisation et celles qui sont à imputer en stock ou en charge, l'appréciation est laissée à la structure comptabilité pour déterminer la nature de chaque opération et la rubrique de son affectation.

Les critères retenus pour les dépenses à inscrire en immobilisation, ne peuvent être applicables pour toutes les opérations d'investissements.

A ce titre, il convient d'évoquer que des travaux d'aménagement effectués pour le compte de la cimenterie d'une valeur 8 440 979.00 DA sont comptabilisé en charges, faisant ainsi l'objet de réserves par le commissaire aux comptes pour leurs régularisations en investissement.

Plusieurs dépenses sont également appréhendées en stock et en charges, alors qu'elles revêtent un caractère d'investissements.

Les informations relatives investissement remplacés, et plus particulièrement ceux concernant l'outil de production ne sont pas transmises à la structure comptabilité pour traitement et mise à jour des supports d'informations (registre, fichier..), les états financiers ne peuvent dans ce cas donner les renseignements rassurants sur la situation des investissements.

Ces cas sont cités pour en mesurer les divers impacts que peut engendrer le manque de communication entre les intervenants. La mise en place de procédures pour le suivi des investissements est donc nécessaire, mais pour être suffisante elle doit être accompagnée par une organisation plus appropriée permettant ainsi une fluidité dans la circulation de l'information.

Aussi, l'acquisition d'un investissement des fois dure longtemps, et il occupe longtemps le compte investissement en cours pour une période imprécise : un an, deux an... ?

Les frais d'approche sont une rubrique dans le plan comptable du groupe GIC ERCO, qui exige que les frais d'approche doivent être transité par le compte comptable 386 soit lieu aux investissement ou au stock, par contre, le compte 38 est déterminer pour achat de marchandise 380 ou matière première 381, non pour acquisition d'investissement et la dotation des frais d'approche liée aux investissements. Mais le plan comptable approprié au groupe détermine ces comptes pour la dotation des frais d'approche :

- ✓ Le compte 38660 : frêt et assurance ;
- ✓ Le compte 38610 : droit douane ;
- ✓ Le compte 38620 : manutention et transit ;
- ✓ Le compte 38700 : frais de transport.

Il est recommandé d'enregistrer les frais d'approches liées à un achat d'investissement aux créditeurs de service comme suite nous allons utiliser l'exemple précédent:

**Tableau 15: Suggestion d'imputation des Frais d'approche du cycle investissement**

N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	Débit	Crédit
282430		9948050.00	
698000		140.00	
	522010029		9948190.00
Libelle			
Constatation facture n° 13031.11 du 28/03/2008 contrat fourniture d'un Rotor p/ventilateur final n° contrat B/001/02/031007/061007/058. F. HOWDEN- FRANCE.			
N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	A débiter	A créditer
282430		3224560.00	
	5 6600 ou créditeur de service désigné		317.51.04
			2759925.00
	5 6610 //		134063.96
	5 6620 //		13000.00
	5 6700 //		
Libelle : Constatation frais d'approches investissement suivant PCN° 005/27, sep.2008 sur contrat n°058 F. HOWDEN.			
N° COMPTES		MONTANT	
A débiter	A créditer	A débiter	A créditer
243000		13172610.00	
	282430		13172610.00
Libelle : Constatation pour solde du compte investissement en cours achat, 01 Rotor p/ventilateur final contrat B/001/02/031007/061007/058. F. HOWDEN- FRANCE.			

### **3. Evaluation des investissements**

Les investissements sont évalués et comptabilisés à leurs coûts d'acquisitions, conformément aux règles d'évaluations instituées par le droit Algérien qui préconise le principe de coût historique. Des réévaluations ont été effectuées pour les réajustements de ces coûts, mais uniquement pour les biens amortissables.

Les autres biens immeubles tels que les terrains n'ont pas été réévalués, globalement on peut dire que ces réévaluations sont entreprises pour répondre uniquement à une exigence fiscale et sans tenir compte de l'aspect économique.

La valeur du terrain de constructions et de chantiers acquis depuis 1975, servant d'assiette pour les différents édifices de l'entreprise n'a pas connu de réactualisation, malgré les diverses restructurations subies par la cimenterie. Les apports de celle-ci dans le cadre de constitution des nouvelles entités n'ont pas pris en compte la juste valeur de ce bien en fonction des prix pratiqués par les organismes fonciers ou ceux du marché. Valeur en comptabilité : 280 645.50 DA pour une superficie de 41 Hectares et 97 Ares.

Comme la notion du coût historique est appelée à disparaître par la mise en application des nouvelles normes de comptabilisation, de façon à consacrer l'évaluation des actifs à la juste valeur (valeur marchande), il y a lieu de réévaluer cet investissement suivant les prix actuels.

La possibilité de réévaluer les immobilisations corporelles amortissables et non amortissables est également autorisée par la loi de finances pour l'exercice 2007 (Art 56).

Les titres miniers qui constituent des biens meubles selon la loi minière, Art8 doivent être dans ce cas évalués et comptabilisés comme étant des actifs immobilisés.

Contenu de l'article 8 de la loi 01 10 du 03/07/2001 portant loi minière : « les titres miniers relatifs aux activités de recherche minière constituent des biens meubles, transmissibles et cessibles dans les conditions fixées par la présente loi et les dispositions du code civil et du code de commerce. Ils ne sont pas susceptibles d'amodiation ou de gage de nantissement.

A noter que les normes de comptabilisation préconisent que les biens pris en crédit-bail sont à inscrire en actif immobilisé. A cet effet le montant de 10. 358.765.37 DA portant sur location vente d'une installation d'un système de surveillance par cameras, suivant contrat de gardiennage du 26/07/2005 avec l'établissement SIGMA est à porter en investissements.

#### **4. Méthode de classification des investissements :**

L'imputations des opérations d'investissement est effectuée par nature, utilisation du bien acquis, et selon la nomenclature des comptes prévue par le plan comptable du groupe GIC ERCO

Pour les investissements relatifs à l'outil de production ceux-ci doivent être considérés comme des installations complexes compte tenu de leurs enchevêtrements, et par conséquent imputés au compte Installations complexes au lieu du compte Matériel et Outillages pour leurs classifications, il est recommandé de tenir compte des étapes de fabrication en y incluant tous les composants retenus comme étant des investissements, de par leurs durées d'utilisation, et de l'importance de leur valeur.

Dans cette approche, les composant de chaque étape de production est détaillé. Cette classification est utile pour faciliter les traitements comptables des opérations d'installation et de désinstallations des équipements. Elle permet également l'identification de chaque composant et établir et établir son plan d'amortissement selon leur durée d'utilisation, et pour la mise en place d'une comptabilité Analytique pour les besoins du contrôle de gestion, cette méthode de classification est d'une grande importance pour le calcul des charges d'amortissement à affecter à chaque stade de production.

Parmi le matériel roulant préconisé pour tourisme, on a constaté une ambulance qui aurait dus être classé parmi les équipements sociaux.

#### **5. Amortissements des investissements :**

L'entreprise adapte un mode linéaire pour tous ses investissements, la constitution de dotations d'amortissement est obligatoire quels que soient le résultat les résultats de l'exercice.

Les taux d'amortissement utilisés sont :

- ✓ Bâtiment 5% ;
- ✓ Matériel et Outillage 7%,
- ✓ Mobilier Bureau 10% ;
- ✓ Véhicule 20% ;
- ✓ Installation 10%
- ✓ Matériel Œuvre Social 10%.

## **6. inventaires des investissements :**

Les supports d'informations légaux et réglementaires ouverts pour le suivi des investissements sont constitués par les états et documents suivant :

- Fichier des immobilisations : servant pour les enregistrements des informations relatives à chaque investissement ainsi sa codification.
- Registre d'inventaire : pour les enregistrement chronologiques des mouvements des investissements (Acquisitions, cessions, destructions, mise à la réforme).

Les comptages physiques sont réalisés une fois par année. Pour mener à bien ces opérations et cerner de façon exhaustive tous les équipements détenus et propriétés de la SCIBS, il faut au préalable vérifier que les dispositions nécessaires pour réalisation de cet inventaire sont prises.

Ces dispositions consistent à :

- ✓ Mettre à jour le fichier des immobilisations et le registre des inventaires ;
- ✓ Rapprocher les données comptables avec ceux de structure suivi des investissements et régularisation des écarts éventuels ;
- ✓ Afficher pour chaque service les équipements de bureau qui lui sont affectés ;
- ✓ Informer les directions sur les contenus des opérations à effectuer et s'enquérir par la même occasion sur les biens non encore codifiés.

Pour les équipements de bureau et les outillages d'atelier et de chantier, il est recommandé de réaliser des inventaires tournants, car de par leurs utilisations ces biens constituent d'énormes sources d'écarts. Ces inventaires périodiques permettent donc de traiter tous ces écarts en temps utile.

## **7. Ecart sur inventaires des investissements :**

Les écarts constatés sur inventaires des investissements (exercice 2006) sont récapitulés ainsi :

- Matériels et Outillages de chantier : 22 300.00 DA (Ecart négatif) ;
- Matériels roulant et sécurité : 2 333.00 DA (Ecart négatif) ;
- Matériels informatiques : 69 206.85 DA (Ecart négatif) ;
- Equipements de bureau : 96 854.92 DA (Ecart négatif) ;
- Matériel de laboratoire : 829.38 DA (Ecart positif).

## 8. Achèvement de l'Audit : l'expression de l'opinion

La Direction des finances et de comptabilité qui est chargée entre autre des traitements comptables de tous les flux engendrés par l'activité de la cimenterie, doit répondre pour cela à plusieurs objectifs à savoir : la pertinence de l'information reçue, sa fiabilité et évidemment son utilité, car une information transmise tardivement est d'aucune utilité pour certains actes de gestion. Pour canaliser de manière exhaustive tout ce flot d'informations, et de leur transmission dans les meilleurs délais, il faut que l'organisation en place facilite cette fluidité dans la circulation des documents, et permette à chaque structure de s'acquitter des tâches qui lui sont fixées.

La finalité de ces dispositions est le renforcement du contrôle interne mis en place, et que les états financiers qui sont produit en fin d'année doivent refléter fidèlement la situation financière et patrimoniale de la cimenterie.

La direction des finances et de la comptabilité est tenue de veiller à la qualité de l'information véhiculée par chaque document reçu ou à transmettre

Il est recommandé de mettre en place une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences appropriées qui fournira le cadre dans le quel les activités nécessaires à la relation des objectifs de la structure sont planifiées, exécutées, suivies et contrôlées.

De même,

- ✓ la cellule d'Audit interne n'est pas encore dotée de moyens humains pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés ;
- ✓ la société ne dispose pas encore d'un système de comptabilité analytique pour assurer un management efficace et qu'elle puisse déterminer le prix revient exact, afin de renforcer sa position dans le marché ;
- ✓ la valeur des parcelles des terrains des logements cédés aux travailleurs continue à figurer dans l'actifs des de la société ;
- ✓ par fois faute de détermination de la nature de l'investissement et l'imputer dans les stocks au lieu dans son compte approprié (classe 2), et cela pour manque d'information nécessaire, par conséquent, l'entreprise ne récupère la TVA concernant l'investissement le mois même de facturation, et même d'augmenter la classe 3, ce qui résulte augmenter l'assiette fiscale;
- ✓ l'entreprise ne dispose pas d'une procédure dûment élaborée et normalisée pour distinguer les investissements des pièces de recharge ;



- ✓ les frais d'approche liée aux investissements ne doivent pas être imputé dans le compte 386, mais ils doivent être imputé comme créiteur de service (charge) ;

Ces irrégularités précitées peuvent engendrée certaines difficultés pour l'entreprise et la mettre dans la zone du risque.

## Conclusion :

D'après nos visites à la direction du Groupe GIC ERCO et à la filiale SCIBS, et dans le but de développer notre recherche, nous avons constaté une grande différence entre les deux entités pour ce qui concerne la pratique de l'Audit Comptable et Financier.

Pour la direction du Groupe GIC ERCO, la division d'Audit est très bien structurée, dotée de moyens humains compétents, et elle est munie de procédures de travail claires et bien définies.

Mais, cette structure s'appuie généralement sur le travail présenté par des Auditeurs externes soit : les commissaires aux comptes du Groupe, des commissaires aux comptes des filiales, et des Auditeurs consultants/ contractuels.

Quoique, les rapports du commissaire aux comptes sont très synthétisés, et on retrouve un modèle type propre à chaque Auditeur qui sera reproduit chaque année.

La tâche de la division est de cumuler les travaux des Auditeurs internes des filiales, et superviser les rapports de ces derniers. Par contre, on ne rencontre pas une véritable pratique de l'Audit comptable et financier interne au sein du Groupe. Cependant, la pratique de l'Audit en général, et de l'Audit comptable et financier à porter beaucoup d'avantage pour la gestion du Groupe, en effet, des exemples réels ont prouvé l'utilité de cette pratique. Par exemple :

- ✓ En matière d'approvisionnement, la procédure des passations des marchés a été modifiée, au moins, le groupe doit recevoir deux offres, et par conséquent, le Groupe a bénéficié : des offres moins chères, améliorer le système d'achat, un prix compétitif, une meilleure qualité des produits, et avoir des contrats conformes à la réglementation.
- ✓ En matière de ressource humaine, parmi les recommandations était l'insertion des procédures de travail, formaliser l'organigramme des filiales, définition des postes, la création des fiches de poste, la délégation des signatures, et le licenciement des personnels qui n'étaient pas productifs (deux personnels occupent un poste par exemple) ;
- ✓ En matière des pièces comptables, procédure d'achat par exemple, elle ne peut pas être effectuée sans visa du l'Auditeur comptable et financier interne, soit pour le Groupe ou pour les filiales, c'est une procédure pour éviter toute irrégularité (visa du l'Auditeur comptable et financier est comme une carte d'assurance).

Au sein de la filiale SCIBS, la cellule d'Audit comptable et financier interne n'est pas encore dotée de moyens humains pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés, et de plus sa création aucune mission d'Audit a été constatée. Une absence totale des procédures de travail.

Les dirigeants de la filiale s'appuient, généralement, sur les rapports du commissaire aux comptes, les recommandations provenant de la direction du Groupe, et sur des prestations des experts consultant. Et le rôle de l'Auditeur comptable financier interne est de viser les pièces comptables.

De ce fait, la pratique de l'Audit comptable et financier n'est pas encore très développée dans les entreprises publiques, et elle repose, généralement, sur la pratique d'Audit légal. Et selon ces réserves révélées, ils essaient de rectifier les irrégularités mentionnées.

En effet, cette pratique a un impact à double caractère : d'une part c'est un fait qui aide à l'amélioration de la gestion, et d'autre part, un acte qui dévoile les failles de leur système gestionnaire.

## Conclusion Générale :

En Algérie, Les nouvelles contraintes survenues dans la politique économique suivit (l'économie de marché, l'ouverture des capitaux marchands de l'Etat face aux partenaires internationaux,...etc.), et les moyens mis en œuvre pour la réaliser, ont poussé l'Etat a développé la pratique du contrôle, et surtout celui de l'Audit Comptable et financier afin de protéger les deniers publics, d'assurer la prévention et de lutter contre la corruption ,de plus, garantir la pertinence des données et des paramètres économiques.

L'Audit Comptable et Financier assure et affirme la crédibilité de l'information financière, qui a un rôle primordial dans le contexte économique, puisqu'elle est le langage primitif de chaque opération économique ou commerciale.

Présentement, la pratique de cette discipline, dans notre pays, a connu un essor qu'on peut considérer comme satisfaisant, des organismes ont été créer privés et publics, des lois, Ordonnances et décrets ont été promulgué afin de développer cette profession.

De plus, l'ouverture du marché de la profession libérale, en Algérie, à encourager les grands cabinets internationaux d'Audit à s'implanter dans le pays, et de créer des filiales actives dans ce domaine.

Le niveau de formation chez les praticiens de ce métier a considérablement évolué :

- L'attribution de l'agrément pour ce métier ne répondent plus aux critères d'expérience ou plus précisément de l'ancienneté, mais beaucoup plus aux conditions de compétence et de profil;
- Au vu des organismes récemment créer qui forment ou exige un niveau de formation bien déterminer chez les candidats postulants pour cette profession ;
- A la mise a niveaux du personnels de cette fonction dans les entreprises publiques ;
- Ainsi aux nouveaux programmes de formations d'Audit lancés et adaptés par les universités, qu'ils soient gradué ou poste gradué et des bourses à l'étranger financées par l'Etat qui favorise la recherche scientifique dans ce domaine.

Comme l'entreprise publique est parmi les acteurs principaux de cette politique économique suivi, l'Etat veille à ce que l'information financière issue de ces structures soit suffisamment crédible. Pour ce faire :

- Elle a exigé que ce métier soit une fonction interne ;
- La mise a niveau du personnel de la cellule d'Audit interne ;
- la pratique obligatoire et permanente de l'Audit légal;
- De permettre aux dirigeants de consulter les Auditeurs externes dans le cadre d'une mission élargie (contractuelle) pour mieux gérer l'entreprise.
- Et de contrôler ses entités par des Organismes publics (la Cours des Comptes et l'Inspection Générale des Finances, etc.).

**R. Hypothèse 01** : Actuellement, la pratique d'Audit Comptable et Financier dans les entreprises publiques se rapporte :

- Commissariat Aux Comptes (Audit légal);
- Les missions d'Audit des Comptes (contractuelles) à la demande de la Direction Générale ;
- Les missions d'Audit élargies (Contractuelles) ;
- La revue limitée à la demande d'investisseurs ou d'Actionnaires potentiels ;
- Et des missions d'Audit interne ;
- Ainsi, des missions d'Audit ont été utilisées comme technique de Contrôle par la Cours des Comptes et l'Inspection Générale des Finances dans le cadre d'évaluation ou d'assainissement des entreprises publiques économiques.

**R. Hypothèse 02** : Cependant, l'Audit interne dans les entreprises publiques est une fonction instaurée suite à la promulgation de la loi n°88-01 portant l'Autonomie des entreprises publiques, des fois, et dans certaines entités, les mission d'Audit ne sont pas menées conformément ou ne sont pas réellement menées, puisque la cellule d'Audit interne n'est pas encore dotée de moyens humains compétents à mener la mission pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés, désormais, elle joue le rôle d'une *fonction d'assistance à la direction*. C'est pour cette raison que la plupart des entreprises publiques forment leurs personnels.

Les recommandations issues à partir des missions du Commissariat Aux Compte, sont généralement prisent en considération par les dirigeants est forme un *appui essentiel* dans l'amélioration de la gestion d'entreprise publique. Comme nous l'avons déjà constaté, dans notre cas d'étude, que ces recommandations avaient un *impacte positif* dans le système de gestion, elles sont considérées comme une *carte de sécurité pour leur gérance*.

Et pour les missions contractuelles, qui sont pratiquées volontairement, et en considération des limites de l'Audit légal, l'Audit élargie répondait aux besoins d'effectuer des missions particulières plus étendues. *Les managers se fient* à tous constatations, recommandations ou remarques mentionnées dans le rapport de ces missions car :

- C'est une initiative de la part des gestionnaires ;
- La volonté du gestionnaire de faire appel à ce mode de missions ;
- Le but de performer leurs savoir faire, perfectionner leur système de gestion et de répondre à des hic survenu ou réside dans leurs administrations, qu'ils ne connaissent pas la solution.

A cet effet, ces missions sont une source de *résolution des problèmes* que rencontrent les dirigeants.

Néanmoins, dans certaines entreprises publiques, l'intérêt de ces missions citées précédemment, est prévu à court et moyen terme, par contre, à long terme est négligé et il ne sert pas la stratégie déterminé par les managers, pour eux, l'Audit Comptable et financier c'est un *outil d'amélioration de la gestion* comme tel est le cas dans la filiale SCIBS.

La revue limitée est une nouvelle pratique en Algérie, elle s'est introduite avec l'ouverture des capitaux marchands face aux partenaires étrangers (par exemple : le Groupe GIC ERCO la plupart de ces filiale est en partenariat avec une société étrangère), à l'introduction des entreprises en bourse, et avec les procédures de privatisations activées depuis l'année 2001. Les recommandations et réserves issues de ces missions *servent l'investisseur ou les tiers*.

Pour les missions d'Audit effectuées aux profits de l'Inspection Générale des Finance et de la Cours des Comptes qualifiées de technique de contrôle exercé par l'Etat Actionnaire principale, ou bien unique, ne répondent pas aux critères des missions d'Audit (norme de travail, objectifs et démarche). Par contre, les constats de ces missions *servent a assainir* la situation financière de l'entreprise publique surtout celles qui sont subventionnées par l'Etat, et pour *révaluer* l'entreprise publique.

**Index des Figures**  
**Index des Tableaux**  
**Bibliographie**  
**Annexes**  
**Table des matières.**

# Index des Figures

Figure 1 :	Evolution économique de l'entreprise publique économique .....	20
Figure 2 :	Les différents contrôles étaient appliqués sur les EPE. ....	23
Figure3 :	Organigramme du Conseil de l'Ordre .....	42
Figure 4:	Hiérarchisation des concepts d'Audit comptable et Financier.....	58
Figure 5:	L'Audit et les niveaux structurels de l'entreprise .....	66
Figure 6:	L'Objectif comparés des aspects complémentaire de l'Audit Comptable et Financier.....	75
Figure 7:	Les phases essentiels d'une démarche d'Audit Comptable et Financier .....	83
Figure 8:	Schéma descriptif des étapes d'évaluation du contrôle interne :.....	88
Figure 9 :	Schéma descriptif d'évaluation définitive du contrôle interne.....	91
Figure 10:	Schéma générale de l'observation physique des stocks .....	97
Figure 11:	Schéma générale de la confirmation directe .....	98
Figure 12:	Démarche générale de la technique des sondages .....	100
Figure 13:	Exemple de feuille de travaille : .....	101
Figure 14:	Organigramme du Groupe GIC ERCO.....	120
Figure 15:	Schéma descriptif de la fonction d'Audit au sein du Groupe GIC ERCO .....	123
Figure 16:	L'Organigramme de la Filiale SCIBS .....	149
Figure 17:	Description de la cellule d'Audit au sein de la filiale SCIBS .....	149
Figure 18:	Organigramme de la direction des Finance et Comptabilité .....	151



# **Index des Tableaux**

Tableau 1 :	Histoire de l'Audit et du contrôle interne .....	31
Tableau 2:	Evolution de l'objet de l'Audit à travers le temps .....	32
Tableau 3:	l'Evolution économique du Group GIC ERCO .....	121
Tableau 4:	Modèle de FRAP .....	134
Tableau 5:	Questionnaire d'Analyse de la pratique d'Audit Comptable & financier au sein du Group GIC ERCO .....	141
Tableau 6:	Questionnaire d'évaluation de l'organisation de la direction finance et comptabilité .....	150
Tableau 7:	Questionnaire du procédures de travail .....	154
Tableau 8:	Questionnaire concernant le finance et le contrôle budgétaire.....	158
Tableau 9:	Questionnaire concernant le Compte d'investissement .....	163
Tableau 10:	Fiche d'imputation n°205 .....	168
Tableau 11:	Fiche d'imputation n°215 .....	168
Tableau 12:	Fiche d'imputation n°253 .....	169
Tableau 13:	Fiche d'imputation n° 591/592 .....	169
Tableau 14:	Fiche d'imputation n°59 .....	170
Tableau 15:	Suggestion d'imputation des Frais d'approche du cycle investissement .....	172

## Bibliographie :

### OUVRAGES :

1. M'hamed Abaci,"Où Va L'Argent ? Comptabilité Des Entreprises, D'Où vient L'Argent ?", Edition Ibn khaldoune linachre, Oran, 2002.
2. Hamini Allal,"L'Audit Comptable et Financier",1<sup>er</sup> Edition Berti, Alger, 2001.
3. Hamini Allal," Le Contrôle Interne et L'Elaboration du Bilan Comptable", Edition OPU, Alger, 1990.
4. Abdelaziz Amokrane," Guide Pratique de Gestion des Sociétés Par Action", 2<sup>em</sup> édition 1996.
5. Daniel Batude,"L'Audit Comptable et Financier", Édition Nathan, Paris 1997.
6. Mokhtar Belaiboude, "Guide Pratique D'Audit Financier et Comptable", 2em Édition, La Maison Du Livre, Alger, 1986.
7. Mokhtar Belaiboude, "**Pratique de L'Audit**", Édition Berti, Alger, 2005.
8. Alain Burlaud, Alain Courtois, Arman Dayan, Maurice Lemelin, Sandrine Macé, Philipe Rush, Jean-Jacques Proesbeke, Frédérique Fréry, Christophe Thibierge," Manuel de Gestion (Volume 1)", Universités Franco Phones Édition ELLIPSES, 1999.
9. Henri Bouquin, Jean Charles Bécour,"**Audit Opérationnel, Efficacité, Efficience ou Sécurité**", Collection Gestion, 2em Édition Economica, 1996.
10. Lionel Colin, Gérard Valin,"**Audit et Contrôle Interne**", 3em Édition, DALLOZ GESTION, 1986.
11. Lionel Colin, Gérard Valin,"**Audit et Contrôle Interne Aspects Financiers Opérationnels et Stratégiques**", 4em Édition, DALLOZ GESTION, 1992.
12. Bernard Germond, "**Audit Financier, Guide pour l'Audit de L'Information Financière d'Entreprise**", Collection ATH, Édition Dunod, Paris, 1991.
13. Bernard Germond, "**les Outils de l'Audit : Guide, Questionnaires, et Feuille de travail.**", Collection ATH, Édition Dunod, Paris, 1991.
14. Lauret Herve, Philippe Peuch-lestrade,"**La Pratique de L'Audit**", Édition Economica, 1992.

15. Abdelhamid Ibrahimi, "**Stratégie de développement pour l'Algérie Déficit et Enjeux**", Édition Economica, 1991.
16. Hervé Jahier, Pascal Lépine, "**Comptabilité Approfondie et Révision**", Universités Franco Phones Édition ELLIPSES, 1999.
17. Alfred Jauffret "**Manuel droit commercial**" 22<sup>em</sup> édition delta 1996.
18. Michel Joras, "**Les Fondamentaux de L'Audit**", Édition Préventique, Bordeaux 2000.
19. Olivier Lémant, "**La Conduite d'une Mission d'Audit Interne**", Édition Dunod, 1991.
20. Francis MARQUER, "**Innovation et management des brevets**", Edition 'Organisation, PARIS, 1985.
21. Joël Moneger et thierry Garnier, "**Le Commissaire aux Comptes**", Édition Dalloz, 1995.
22. Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, "**Comptabilité et Audit**", Edition Dunod, 2007.
23. Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, "**Comptabilité Approfondie**", Edition Dunod, 2007.
24. **Plan Comptable National**
25. M. Jean Raffégeau, M. Pierre Dufils, M. Remon Gonzalez, F.I. Ashworth, "Audit et contrôle des Comptes", Édition, Collective, Public Union, 1998.
26. Société National de Comptabilité, "**Guide D'Audit et de Commissariat Aux Comptes**", Organisation, formation et Conseil en Gestion.
27. Société National de Comptabilité, "**Guide D'Audit et de Commissariat Aux Comptes (Outils)**", Organisation, formation et Conseil en Gestion.

***Rapport du Commissaire aux Comptes du SCIBS:***

1. Exercice 2005.
2. Exercice 2006.
3. Exercice 2007.

## **THÈSES :**

1. Rouane Abderrahmane, "**L'Audit Interne dans L'Entreprise (Principes- Objectifs- Pratique)**", Université D'Alger, 2007.
2. Baba Ahmed, "**Assainissement Financière des Entreprises Industrielles Publiques**", Université D'Oran.
3. Fadèla, Belkacemi "**L'Audit Interne du Cycle Investissements (Matériel Amortissable)**", Université D'Alger, 2003.
4. Jean-Didier BEDOIN, "**L'audit de la propriété industrielle**", mémoire de DESS, Institut d'Administration des Entreprises, Aix-en-Provence, 1987.
5. Youcef Najib Benmaref, "**Audit Total : Approche Globale- Par Politique à longue Terme et par la Qualité**", Université D'Alger, 2006.
6. Djamel Cheurfa, "**L'Audit Financier Externe (Entre la Théorie et la Pratique en Algérie)**", Université D'Alger, 2006.
7. Cherif Lahlou, "**Contrôle de Gestion dans L'Entreprise Publique Algérienne**", Université D'Oran.
8. Mokhtar Merzouk, "**L'Entreprise Publique Algérienne, Rôle Economique des Capitaux Marchands de L'Etat.**", Université D'Oran.
9. Gherras Rékia, "**L'Entreprise Publique et les Réformes Economiques en Algérie**", Université D'Oran.

## **CODES :**

1. Code de Commerce, Berti Editions, 2000.
2. Code des Impôts, Berti Editions, 2000.
3. Code Pénal, Berti Editions, 2000.
4. Code Civil, Berti Editions, 2000.

## **CAHIERS:**

Cahiers Français n°248, **Audit et Management.**

### ***SITE WEB :***

1. <http://www.brmavocats.com>.
2. <http://www.ufai.org>.
3. <http://www.efefr>
4. <http://www.audit.cfwb.be>
5. <http://www.dexia.com>.
6. <http://www.algeriste.com>.
7. <http://www.procomptable.com>.
8. <http://www.elwatan.com>.
9. <http://www.yakhou.com>.
10. [http:// www.algerie-dz.com](http://www.algerie-dz.com)
11. <http://www.joradp.dz>

### ***DICTIONNAIRES :***

1. Dictionnaire latin- français Gaffiot (F)- 1936.
2. Dictionnaire étymologique Bloch (O)- PUF 1975.
3. Encyclopédie Larousse 1982.
4. Dictionnaire Le Larousse, Version 1.0, 2002. [www.larousse.fr](http://www.larousse.fr)
5. Dictionnaire Anglais - Français.

### ***LOIS & Textes législatives :***

#### ***Lois :***

- La loi 80-04 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction contrôle pour l'Assemblée Populaire Nationale (APN).
- La loi 80-05 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction du contrôle par la Cours des Comptes (Journal officielle n°10, page 234).

- Loi modifiant et complétant la loi n° 84 -17 du 17/07/84 relative aux lois de finances ;
- La loi 88-01 du 12/0/1988 portant l'autonomie des entreprises publiques (contrôle interne).
- La loi 88-04 du 12/01/1988 complète le code de commerce pour l'étendre aux entreprises publiques (contrôle externe). (Journal Officielle n°2, page 29).
- La loi n°90-32 du 04/12/1990 relative a l'organisation à la Cours des Comptes, et met en adéquation les attributions de la cours des comptes avec la loi 88-01(Journal Officielle n°53, page 1442). .
- La loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé (Journal Officielle n°24 page542).
- La loi n°06-01 du 20/02/2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption.

### *Décrets :*

- Décret n°62-02 du 22/10/1962 relatif à la création, réglementation et organisation de l'Autogestion des entreprises publiques.
- Décret n°63-95 du 22/03/1963 relatif à la création, réglementation et organisation de l'Autogestion des entreprises publiques.
- Décret n°63-98 du 28/03/1963 relatif à la création, réglementation et organisation de l'Autogestion des entreprises publiques.
- Décret n°70-173 du 16/11/1970 définissant les Obligations et les missions du commissaire aux comptes fonctionnaire de l'Etat désigné parmi les contrôleurs et les inspecteurs.
- Décret n°74-251 du 28/12/1974 portant la réglementation, organisation de la gestion socialiste des entreprises.
- Décret n°74-252 du 28/12/1974 portant la réglementation, organisation de la gestion socialiste des entreprises.
- Décret n° 74-253 du 28/12/1974 portant la réglementation, organisation de la gestion socialiste des entreprises.
- Décret n°74-254 du 28/12/1974 portant la réglementation, organisation de la gestion socialiste des entreprises.

- Décret n°74-259 du 28/12/1974 portant la réglementation, organisation de la gestion socialiste des entreprises.
- Décret n°80- 53 du 12/03/1980 portant création de l'inspection générale des finances.
- Décret n°80-242 du 04/10/1980 relatif à la mise en œuvre de la restructuration des entreprises publiques économiques.
- Décret n°82-324 du 30/10/1982 relatif à la création de l'entreprise publique ERCO.
- Décret exécutif n°90-07 du 01/01/1990 portant la création du centre d'ingénierie et d'expertise financière CIEF.
- Décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 : Fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du conseil de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.
- Décret exécutif n° 92-78 du 22/02/1992 fixant les attributions de l'inspection générale des finances.
- Décret exécutif n°92-79 du 22/02/1992 habilitant l'inspection générale des finances à procéder à l'évaluation économique des entreprises publiques économiques.
- Décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce (Journal Officielle n°27 page 3, et Journal Officielle rectificatif n° 43 page 3).
- Décret exécutif n°96-318 du 25 septembre 1996 portant création et Organisation du Conseil National de la Comptabilité (CNC).
- Décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.
- Décret exécutif n°96-431 du 30 novembre 1996 portant désignation de commissaire aux comptes.
- Décret exécutif n°97-457 du 1er décembre 1997 portant application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Décret n°97-458 du 1er décembre 1997 modifiant et complétant le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'Ordre National.

- Décret exécutif n°01-351 du 10 novembre 2001 portant application de la proposition prévue par la loi de finance pour 2001 relatif aux modalités de contrôle de l'utilisation des subventions de l'état ou des collectivités locales aux associations.
- Décret exécutif n°01-421 du 20 décembre 2001, modifiant et complétant le décret exécutif n°92-20 du 13 janvier 1992.

### *Ordonnances :*

- Ordonnance n°67-280 du 20/12/1967 relative à la construction de la Cimenterie de Béni Saf.
- Ordonnance n°69-107 du 31/12/1969 portant la loi de finance pour l'année 1970.
- Ordonnance n°70-10 du 20/01/1970 portant le plan quinquennal 1970/1973.
- Ordonnance n°71-82 du 29/12/1971 portant organisation de la profession comptable et d'expert comptable.
- Ordonnance n°75-25 du 29/04/1975 portant plan comptable national.
- Ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, et l'article 715 bis 4 qui fait du contrôle des sociétés par actions une obligation légale (Journal Officiel n°101 page 1074).
- Ordonnance n° 95-20 du 17/07/1995 relative aux contrôles exercés par la Cour des Comptes.
- Ordonnance n°95-25 du 25/09/1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat.
- Ordonnance n°01-04 du 20/08/2001 relative à l'Organisation, la Gestion et la Privatisation des entreprises publiques économiques.

### *Arrêtés :*

- Arrêté ministériel du 24/10/1993 fixant les attributions des structures centrales de l'inspection générale des finances.
- Arrêté du 07 /11/1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes.



- Arrêté du 28 mars 1998 portant modalités de publication des critères d'appréciation des titres et diplômes ouvrant accès à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés.

### *Décisions :*

- Décision du ministère de l'économie n°103/SSPM/94 du 02 février 1994 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- Décision du 24 /03/1999 portant approbation des titres et diplômes ainsi que des conditions d'expérience professionnelle ouvrant accès à l'exercice de la profession.

### *Règlements :*

- Règlement de la Banque d'Algérie n°02/03 du 14 novembre 2002 comprend le contrôle interne des banques et établissements financiers.

### *Instructions :*

- Instruction MIPI n°079/SG/07 du 30 janvier 2007 ordonne la mise en place au niveau de chaque Entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne.

## **Annexes**

### **Annexe 01 : *Modèles de Rapports spéciaux sur les conventions réglementées***

#### **1<sup>er</sup> Cas : Absence de convention ou conventions non découvertes :**

L'article 628 du décret législatif n°93-08 du 25 Avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un des administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au préalable, et à peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'Assemblée Générale Ordinaire des Actionnaires. Il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs est associé, administrateurs ou Directeurs.

En application de ces dispositions, je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de conventions qui rentre dans ce cadre.

Le président du conseil d'administration, ne m'a signalé pour sa part aucune convention qui rentre dans ce cadre

#### **2<sup>em</sup> Cas. : Conventions conclues au cours de l'exercice et conventions conclues au cours des exercices antérieurs :**

En application des dispositions du décret législatif susvisé, nous portons à votre connaissance les conventions préalablement autorisées par votre conseil d'administration.

## Annexe 02 : *Modèles de Rapports de Certification*

### **I. Certification sans réserves :**

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du .....au .....

#### **1. Compte rendu de contrôle :**

a- j'ai vérifié les comptes annuels de votre Société pour cet exercice.

« Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification ».

b- J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux Actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'Assemblée Générale.

#### **2. Certification :**

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

#### **3. Informations :**

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

.....  
.....  
.....

**Fait à.....**

**Le.....**

Signature.....

## II. Certification avec réserve :

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du .....au.....

### 1. Compte rendu de contrôle :

a- j'ai vérifié les comptes annuels de votre Société pour cet exercice.

« Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification ».

b- J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux Actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'Assemblée Générale.

« Observations et compléments d'informations éventuels ».

### 2. Certification :

Je dois formuler les réserves sur les points suivants :

« Description motivée et chiffrée des réserves ».

Sous réserve ci-dessus précisées et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages.....du présent rapport, sont réguliers et sincère et donnent image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

### 3. Informations :

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

.....  
.....

Fait à.....

Le.....

Signature.....

### **III. Refus de Certification pour irrégularités et inexactitudes:**

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du .....au.....

#### **1. Compte rendu de contrôle :**

a- j'ai vérifié les comptes annuels de votre Société pour cet exercice.

« Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification ».

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, compte tenu des recommandations de la profession.

Au cours de mes contrôles, j'ai fait les constatations suivantes :

« Indication et description des inexactitudes et irrégularités ou anomalies s'opposant à la certification »

#### **2. Certification :**

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages.....du présent rapport, qui ne me paraissent pas donner une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux Actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'Assemblée Générale.

#### **3. Informations :**

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

-.....  
-.....

**Fait à.....**  
**Le.....**  
**Signature.....**

#### **IV. Refus de Certification pour irrégularités et inexactitudes:**

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du....., j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du .....au.....

##### **1. Compte rendu de contrôle :**

a- j'ai vérifié les comptes annuels de votre Société pour cet exercice.

« Observations et révélations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification ».

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, compte tenu des recommandations de la profession, à l'exception des points suivants :

« Description des limitations à l'exercice de la mission s'opposant à la certification »

##### **2. Certification :**

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages.....du présent rapport..

J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux Actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'Assemblée Générale.

Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

##### **3. Informations :**

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

.....  
.....  
.....

**Fait à.....**

**Le.....**

## Table des matières

<b>INTRODUCTION GENERALE.....</b>	<b>5</b>
<b>CHAPITRE I: L'EVOLUTION DU CONTROLE AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ALGERIENNE &amp; LA DIMENSION HISTORIQUE DE L'AUDIT.....</b>	<b>10</b>
<b>SECTION I : L'EVOLUTION DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ALGERIENNE .....</b>	<b>11</b>
SOUS-SECTION 1 : LA GESTION CENTRALISEE .....	12
1- L'Autogestion :.....	12
2- La société nationale :.....	12
3- l'entreprise nationale et la gestion socialiste (G.S.E).....	13
4-La restructuration des entreprises :.....	15
SOUS-SECTION 2 : LA GESTION DECENTRALISEE .....	16
1- l'autonomie :.....	16
2- le programme d'ajustement structurel (PAS) et le passage à l'économie de marché : .....	17
SOUS-SECTION 3 : LE CONTROLE ET LES MODES DE GESTION APPLIQUEES .....	21
1- L'Autogestion :.....	21
2- la société nationale :.....	21
3- La Gestion Socialiste des Entreprises :.....	22
4- l'Autonomie :.....	23
<b>SECTION II : LA DIMENSION HISTORIQUE ET CULTURELLE DE L'AUDIT.....</b>	<b>24</b>
SOUS- SECTION 1 : UN BREF APERÇU SUR L'HISTOIRE DE L'AUDIT .....	24
1- L' Etymologie du mot : .....	25
2- Histoire du contrôle interne :.....	26
SOUS-SECTION 2 : L'EVOLUTION DES COMPTABLES ET DES AUDITEURS .....	28
1- la naissance d'une activité professionnelle.....	28
2- l'organisation d'une profession libérale .....	29
<b>SECTION III : L'HISTOIRE DE L'AUDIT DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE ALGERIENNE .....</b>	<b>33</b>
SOUS-SECTION1: L'INSERTION DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER AU SEIN DE LA SOCIETE ALGERIENNE .....	33

SOUS-SECTION 2: L'INSERTION DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER AU SEIN L'ENTREPRISE PUBLIQUE .....	34
SOUS-SECTION 3 : LES ORGANISMES PUBLICS ET/OU PRIVÉS ET LA PRATIQUE D'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE EN ALGERIE.....	37
1. <i>Les Organismes publics</i> :.....	37
1-1 Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC):.....	37
1-2 La Cours des Comptes : .....	37
1-3 L'Inspection Générale des Finances (IGF) :.....	38
1-4. Le Centre d'Ingénierie et d'Expertise Financière CIEF : .....	39
1-5. Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes, et Comptables Agrées (OECCA). .....	40
1-6 Conseil National de la Comptabilité (CNC) :.....	44
2. <i>les Organismes privées</i> .....	44
2-1 Les Cabinets nationaux : .....	44
2-2 les cabinets internationaux : .....	46
<b>CONCLUSION:</b> .....	<b>51</b>
<b>CHAPITRE II : L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER .....</b>	<b>55</b>
<b>SECTION I : INTRODUCTION A L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.....</b>	<b>55</b>
SOUS-SECTION 1: L'EXTENSION DE L'AUDIT PAR TYPE D'INFORMATION .....	57
1. <i>Au niveau de l'entité économique</i> : l.....	57
1-1. Audit comptable et financier : .....	57
1- 2. Audit opérationnel :.....	58
1-3. La nouvelle extension de l'Audit Opérationnel « L'Audit de la Propriété Intellectuelle » .....	61
2. <i>Au niveau de la société</i> :.....	67
2-1. Audit Social :.....	67
2-2. Audit Vert : .....	67
3. <i>Autre extension de l'Audit</i> :.....	67
3.1 Extension par type de critère de références : .....	67
3.2 L'extension de l'Audit vers les Auditeurs internes :.....	68
3.3 L'extension de l'Audit du secteur privé vers le secteur public : .....	69
SOUS-SECTION 2 : GENERALITE SUR LA NOTION D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER .....	69
1- <i>la relation entre « Audit comptable et financier » et autre domaine de l'Audit</i> :.....	69
1-1. L'Audit comptable et financier et l'Audit Opérationnel :.....	69
1-2. L'Audit comptable et financier et Audit Interne : .....	70
2- <i>Audit comptable et financier, notions voisines</i> :.....	70
2-1. Le Contrôle et l'Audit comptable et financier :.....	70
2-2. Le conseil et l'Audit comptable et financier :.....	71
2-3. L'Audit comptable et financier et la révision comptable :.....	71
3. <i>Les aspects particuliers et complémentaires de l'Audit comptable et financier</i> .....	72
3.1 Les aspects particuliers :.....	72



3.2. Les Aspects complémentaires : .....	74
<b>SOUS-SECTION 3 : LES NORMES D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.....</b>	<b>76</b>
1-les normes générales : .....	76
1-1. l'indépendance : .....	77
1-2. la compétence : .....	77
1-3. la qualité du travail ou conscience professionnel : .....	77
1-4. Le secret professionnel : .....	78
2-les normes de travail : .....	78
2.1 L'orientation et la planification de la mission : .....	78
2.2 Appréciation du contrôle interne : .....	79
2.3 L'obtention des éléments probants : .....	79
2.4 Délégation et supervision : .....	79
2.5 Documentation des travaux : .....	79
3-normes de rapport : .....	79
<b>SECTION 2: LA METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.....</b>	<b>80</b>
<b>SOUS SECTION 1 : ACQUISITION D'UNE CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE .....</b>	<b>84</b>
1. les travaux préliminaires : .....	84
2. les premiers contacts avec l'entreprise.....	84
<b>SOUS SECTION 2 : EXAMEN ET EVALUATION DES PROCEDURES.....</b>	<b>85</b>
1. la saisi des procédures : .....	85
2. les Tests de conformité : .....	86
3. l'évaluation préliminaire du contrôle interne : .....	86
4. le Test de permanence : .....	86
5. l'évaluation définitive du contrôle interne : .....	87
<b>SOUS SECTION 3 : EXAMEN DES COMPTES ET DES ETATS FINANCIERS. ....</b>	<b>89</b>
1. l'adaptation du programme d'examen des comptes : .....	89
2. les tests de validation et de cohérence : .....	89
2-1. Les Tests de validation : .....	89
2-2. Les Tests de cohérence : .....	90
3. l'Achèvement de l'Audit : .....	90
<b>SECTION 3 : TECHNIQUES, RAPPORT, ET LA RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR FINANCIER.....</b>	<b>92</b>
<b>SOUS SECTION 1 : SUPPORTS ET TECHNIQUES DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER ..</b>	<b>92</b>
1. Techniques : .....	92
1-1. Techniques de description du contrôle interne : .....	92
1-2. Observation physique : .....	96

1-3. Confirmation directe .....	98
1-4. Sondage : .....	99
1-5. Dossiers et Feuillet de travail : .....	100
1-6. La revue Analytique : .....	102
1-7. La lettre d'Affirmation : .....	102
1-7. L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification : .....	102
<b>2. Guide de Questionnaire : .....</b>	<b>102</b>
2-1. Questionnaire de prise de connaissance : .....	102
2-2. Questionnaire de contrôles internes (QCI) : .....	103
2-3. Questionnaire de contrôle des comptes (QCC) : .....	104
2-4. Questionnaire de contrôle de l'inventaire physique : .....	104
2-5. Questionnaire des événements postérieurs à la clôture de l'exercice : .....	104
2-6. Questionnaire de fin de mission : .....	104
2-7. Questionnaire des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes : .....	104
<b>SOUS SECTION 2 : L'EXPRESSION DE L'OPINION DE L'AUDITEUR.....</b>	<b>105</b>
1. la rédaction du rapport : .....	105
1-1. Règles de fond : .....	105
1-2. Règles de forme : .....	105
2. Rapport émis par le commissaire aux comptes : .....	106
2-1. Le contenu du Rapport général des commissaires aux comptes : .....	106
2-2. le contenu du rapport spécial : .....	107
2-3. Autre rapport spécifique : .....	108
2-4. Les Différents Types D'Opinions : .....	109
2. Rapport émis par l'Auditeur contractuel : .....	110
<b>SOUS SECTION 3 : LA RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR .....</b>	<b>110</b>
1. la responsabilité civile des Auditeurs : .....	110
2. la responsabilité pénale de commissaire aux comptes : .....	112
3. La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes : .....	112
<b>CONCLUSION : .....</b>	<b>113</b>
<b>CHAPITRE III : L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER AU SEIN DU GROUPE GIC ERCO. ....</b>	<b>115</b>
<b>SECTION 1 : LE GROUPE GIC ERCO.....</b>	<b>117</b>
<b>SOUS- SECTION 1: L'ORGANISATION DE LA FONCTION AUDIT .....</b>	<b>121</b>
1. La Division Audit Interne, structure et organisation de la fonction : .....	122
1-1. La position de la fonction dans la structure du Groupe GIC ERCO : .....	122
1-2. Les Auditeurs de la division : .....	123
1-3. Champ d'action : .....	123
1-4. Conditions d'exercice.....	124
2. Règles de conduite des auditeurs.....	124
3. Comité d'audit : .....	125

3-1. La Composition : .....	125
3-2. Le Fonctionnement : .....	125
3-3. les Missions : .....	125
4. Rapports et suivi .....	126
4-1. Les Rapports : .....	126
4-2. Le Suivi : .....	126
<b>SOUS - SECTION 2: L'ORGANISATION DU TRAVAIL. ....</b>	<b>127</b>
1. Ordre de mission : .....	127
2. Rencontre avec la Direction de l'entité auditée : .....	128
3. Compte rendu de la réunion avec la Direction de l'entité auditée : .....	128
4. Réunion d'ouverture : .....	128
5. Récolte d'informations (prise de connaissance du domaine audité) : .....	129
6. Détermination du référentiel de contrôle interne (RCI) : .....	131
7. Rapport d'orientation : .....	131
8. Le programme de travail : .....	132
9. Le questionnaire de contrôle interne (Q.C.I) : .....	132
10. Le travail de terrain : .....	133
11. La FRAP : .....	134
12. Le compte rendu final.....	134
13. L'appréciation du contrôle interne : .....	135
14. Le Projet de rapport : .....	135
15. La Réunion de validation et de clôture : .....	136
16. Le Rapport d'Audit final : .....	138
17. Plan d'action : .....	139
<b>SOUS - SECTION 3 : L'INSPECTION DE LA SITUATION.....</b>	<b>140</b>
<b>SECTION 2 : LA FILIALE SCIBS.....</b>	<b>146</b>
<b>SOUS- SECTION 1 : ACQUISITION D'UNE CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE ..</b>	<b>147</b>
1. les travaux préliminaires : .....	147
1-1. la Documentation Externe : .....	147
1-2. Présentation de la filiale : .....	147
2. les premiers contacts avec l'entreprise.....	148
2-1. L'entretien avec les responsables : .....	148
2-2. L'organigramme de l'entreprise : .....	149
3. la fonction d'Audit D'entreprise (Audit interne) : .....	149
<b>SOUS SECTION2: EXAMEN ET EVALUATION DES PROCEDURES .....</b>	<b>150</b>
1. L'organisation de la direction finance et comptabilité : .....	150
1-1. Les Objectifs : .....	150
1-2. Le Questionnaire : .....	150
1-3. Constat et recommandation : .....	151

2. les procédures de travail et plan comptable: .....	154
2-1. Les Objectifs : .....	154
2-2. Le Questionnaire : .....	154
2-3. Constat et recommandations : .....	155
3. Fiche d'imputation comptable : .....	156
4. les journaux auxiliaires.....	156
5. Les livres l'égaux : .....	157
6. système de traitement des données : .....	157
7. Finance et contrôle budgétaire : .....	158
7-1. Les Objectifs : .....	158
7-2. Le Questionnaire : .....	158
7-3. Constat et recommandations : .....	159
8. Appréciation du contrôle interne : .....	160
<b>SOUS - SECTION 3 : CONTROLE DE LA CLASSE INVESTISSEMENT .....</b>	<b>161</b>
1. présentation du compte investissement .....	161
2. Le Questionnaire du compte investissement : .....	162
3. Evaluation des investissements .....	173
4. Méthode de classification des investissements : .....	174
5. Amortissements des investissements : .....	174
6. inventaires des investissements : .....	175
7. Ecart sur inventaires des investissements : .....	175
8. Achèvement de l'Audit : l'expression de l'opinion .....	176
<b>CONCLUSION : .....</b>	<b>178</b>
<b>CONCLUSION GENERALE : .....</b>	<b>180</b>
<b>INDEX DES FIGURES .....</b>	<b>184</b>
<b>INDEX DES TABLEAUX.....</b>	<b>185</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE : .....</b>	<b>186</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>194</b>
<b>TABLE DES MATIERES.....</b>	<b>199</b>

## **Résumer**

La pratique de l'Audit Comptable et Financier était, est, et elle restera toujours une nécessité absolue pour la gestion « *rationnelle* » des Entreprises. Malgré la faiblesse constatée dans la pratique interne, en Algérie, elle joue, quand même, un rôle important dans la gérance de l'Entreprise Publique. Cette pratique (interne/externe) a permis aux Actionnaires et aux Décideurs de se rassurer de la crédibilité des informations financières issues des états financiers et aux managers de maîtriser la gérance de leur entité, de résoudre les problèmes rencontrés et de supprimer les lacunes existantes.

### Mots clés :

Audit - Entreprise Publique -commissaire aux comptes- Audit comptable et financier- Audit interne- Groupe GIC ERCO- Histoire de L'Audit- Gérance rationnelle- Organismes Publics de l'Audit en Algérie- Organismes privés en Algérie.