

UNIVERSITE DE BATNA
FACULTE DES SCIENCES
ECONOMIQUES, COMMERCIALES,
ET DE GESTION

MASTER 2 AUDIT COMPTABLE

MODULE « AUDIT ET
COMMISSARIAT AUX COMPTES »

PROPOSE PAR L'ENSEIGNANT

CHARGE DU COUR

BENBERRAH SAMIR

1. Présentation générale

1.1 Définition et historique du commissariat aux comptes :

1.1.1 Définition :

Le contrôle légal est une forme de vérification externe prévue par la loi, effectué par des professionnels indépendants de la comptabilité qu'on nomme « **commissaire aux comptes** ». Il consiste à vérifier la régularité et la sincérité des comptes sociaux présentés par des entreprises publiques ou privées.

1.1.2 Historique du commissariat aux comptes :

La pratique du contrôle légal en Algérie a pris de l'ampleur depuis la parution du décret obligeant certains sociétés à certifier leur comptes par un CAC. Le contrôle légal est régi par l'ordonnance N° 69/107 portant loi de finance pour 1970.

Depuis cette date, le commissaire aux comptes a passé par ces trois importantes étapes :

Etape n° 1 : de 1970 à 1980 : cette phase est caractérisée par :

- L'ordonnance 69/107 qui a été créée en 1970 et son décret exécutif N° 70/173 relatifs aux missions et obligations des commissaires aux comptes ;
- L'ordonnance 71/72 de la 29/12/1971 portant organisation de la profession de comptable et d'expert comptable ne prévoyant l'exercice du commissariat aux comptes par des professionnels indépendants que dans les entreprises du secteur privé ;
- Le commissariat aux comptes a été défini comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises publiques ou semi-publiques ;
- L'exercice du commissariat aux comptes a été confié à des commissaires aux comptes fonctionnaires de l'état, ils ont pour mission d'évaluer les actes de gestion en révélant notamment les éventuelles fautes de gestion et d'apprécier la qualité de la gestion financière et commerciale de l'entreprise contrôlée ;
- L'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de leur mandat n'était pas assurée.

Etape n° 2 : de 1980 à 1988 : cette phase est caractérisée par :

- La loi 80/05 du 01/03/1980 qui a abrogé tous les textes réglementaires issus de l'ordonnance 69/107 ;
- La création en 1980 de l'inspection générale des finances et de la cour des comptes, le contrôle des entreprises publiques passe sous la coupe exclusive de cette cour ;
- La réorganisation de la fonction contrôle vis-à-vis à la réorganisation de l'économie nationale notamment la prolifération des entreprises publiques ;
- L'exercice de commissariat aux comptes dans les entreprises publiques ou semi-publiques a été rétabli par l'article 196 du LF 1985.

Etape n° 3 : de 1988 à ce jour : cette phase est caractérisée par :

- La réhabilitation du commissariat aux comptes dans les entreprises publiques autonomes, la conception du commissariat aux comptes a été accomplie par des professionnels du contrôle légal indépendant ;
- La promulgation de la loi 88-01 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, caractérisée par :
 - Réorganisation de la fonction de contrôle ;
 - L'institution de l'audit interne dans les entreprises publiques.
- La loi 91-08 du 27/04/1991 portant la création du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
- La création de quatre conseils régionaux des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
- L'introduction d'un ensemble des textes législatifs portant l'organisation, le fonctionnement et les missions des commissaires aux comptes et du conseil de l'ordre national, à titre d'exemple :
 - D.E N° 92-20 du 13/01/1992 fixant la composition et le fonctionnement du conseil de l'ordre national ;
 - L'arrêt du 07/11/1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes ;

- L'arrêt du 28/03/1998 portant modalités de publication des critères d'application des titres et diplômes ouvrant accès à la profession du commissariat aux comptes ;
 - D.E N° 98-136 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, des commissaires aux comptes et des comptables agréés ;
 - D.EN° 98-318 du 25/09/1996 portant la création et organisation du conseil de la comptabilité.
 - L'article 12 de l'ordonnance N° 05/05 du 25/07/2005 portant loi de finance complémentaire pour 2005 parlant sur la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les SARL.
- La loi N° 10-01 du 29/06/2010 dans l'article N° 14, portant la création de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés.

1.2 Dispositions légales et règlementaires :

L'article 10 du code de commerce : Les personnes morales commerçantes sont en outre, tenues de procéder à la vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises et de procéder sous leur responsabilités civiles et pénales aux publications prévues par la Loi.

L'article 831 du code de commerce : Seront punis d'un emprisonnement de deux mois à cinq ans et d'une amende de 200.000 DA à 500.000 DA ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, mis-obstacles aux vérifications, aux contrôles des commissaires aux comptes ou qui leur auront refusé la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, et notamment de tous contrats, livres, documents et registres de procès-verbaux.

1.3 L'ordre national des experts-comptables de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés

- **(Art de 14-17 de loi N° 10-01 du 29 juin 2010) :**

Art. 14 : Il est créé un ordre national des experts-comptables, une chambre nationale des commissaires aux comptes et une organisation nationale des comptables agréés, dotés chacun de la personnalité morale, regroupant les

personnes physiques ou morales agréées et habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi.

L'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont chacun administrés par un conseil national élu par les professionnels.

Il peut être créé des conseils régionaux.

La composition, les attributions et les règles de fonctionnement des conseils visés ci-dessus sont définies par voie réglementaire.

Art. 15 : Sous réserve des dispositions des articles 4 et 5 ci-dessus, l'ordre national des experts-comptables, la chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés sont des organes professionnels chargés, dans le cadre de la loi, de :

- Veiller à l'organisation et au bon exercice des professions ;
- Défendre l'honneur et l'indépendance de leurs membres ;
- Faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes ;
- Élaborer leur règlement intérieur qui sera approuvé et publié par le ministre chargé des finances dans un délai de deux (2) mois à compter de la date de leur dépôt ;
- Élaborer le code de la déontologie de la profession ;
- Émettre un avis sur toutes les questions relatives à ces professions ainsi que sur leur bon déroulement.

Art. 16 : L'ordre national, la chambre nationale et l'organisation nationale coordonnent leurs activités avec le ministre chargé des finances qui nomme, à cet effet, auprès des conseils visés à l'article ci-dessus, un représentant dont le rang et les attributions sont définis par voie réglementaire.

Art. 17 : Les conseils visés à l'article 14 ci-dessus apportent leur concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligences professionnelles, de tarification des prestations et d'élaboration des textes relatifs à ces professions.

Ils représentent, en outre, les intérêts de la profession à l'égard des tiers et des ordres étrangers similaires.

1.4 Conditions d'exercer la mission de commissariat aux comptes :

Le commissaire aux comptes exerce une profession libérale et remplit une mission d'ordre légal, il effectue la mission qui lui est confiée conformément aux normes générales ainsi que la législation en vigueur (la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 et le code du commerce), il doit donc satisfaire les conditions suivantes :

1.4.1 Conditions légales :

Le commissaire aux comptes ne peut être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances.

Les conditions et les modalités d'agrément sont déterminées par voie réglementaire.

Selon l'article N° 8, Pour exercer la profession de commissaire aux comptes il faut remplir les conditions suivantes:

1. Être de nationalité algérienne ;
2. Être titulaire du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
3. Jouir de tous les droits civiques et politiques ;
4. Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
5. Être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de la chambre nationale des commissaires aux comptes dans les conditions prévues par la présente loi ;
6. Prêter le serment prévu à l'article 6 ci-dessous :

Art. 6. Après agrément, avant inscription à l'ordre national, à la chambre nationale ou à l'organisation nationale et, avant toute entrée en fonction, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé prêtent serment auprès de la cour territorialement compétente de leur domicile, en les termes suivants :

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".

7. Exercer sa mission en toute indépendance et probité, en effet, son indépendance vis-à-vis de l'entreprise, des actionnaires, des administrateurs et des dirigeants de l'entreprise est un facteur primordial dans l'accomplissement de sa mission, à cet effet il est soumis à des règles très strictes sauvegardant son indépendance, il est interdit aux commissaires aux comptes :
- Toute mission pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts ou des participations ;
 - Exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes ;
 - Occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après l'achèvement de son mandat.
8. Observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables.

1.4.2 Conditions générales :

Il s'agit des obligations de moyens et non pas de résultat :

- La connaissance des règles, des objectifs et des procédures du contrôle légal ;
- La compétence pluridisciplinaire, spécialement en matière d'imagination, d'intégrité, d'un jugement réfléchi, d'initiative, de courage d'objectivité et de diplomatie. Le commissaire aux comptes. doit avoir une connaissance théorique et pratique en comptabilité, en audit financier et comptable, en droits des sociétés, en droit pénal spécial appliqué aux affaires, en fiscalité et en économie. Toutefois, le conseil supérieur de la technique comptable assure cette condition ;
- Le secret professionnel (critère déontologique de préservation) ;
- La flexibilité pour s'adapter à des nouvelles situations (nouveaux systèmes, nouvelles procédures, modification dans les lois et la législation en vigueur...)
- La bonne diligence (critère fondamental d'exercice de la profession) ;
- La non-immixtion dans la gestion : le commissaire aux comptes ne peut en aucun cas être à la fois gestionnaires et contrôleur (garantir le principe de l'indépendance du commissaire aux comptes).

1.4.3 Conditions de nomination :

Le commissaire aux comptes est nommé dans les statuts de l'entreprise par l'assemblée générale ordinaire (les actionnaires) ou par décision de justice.

A. Nomination par les actionnaires :

- Nomination statutaire : dans le cas d'une constitution instantanée de la société (de 93/08 du 25/04/1993) ;
- Nomination par l'assemblée générale constitutive : dans le cas d'une constitution successive de la société, la désignation du ou des commissaires aux comptes s'effectue dans le procès verbal de l'assemblée constitutive ;
- Nomination par l'assemblée générale ordinaire : elle s'effectue durant la vie de l'entreprise lors du remplacement d'un commissaire sortant.

B. Nomination par décision de justice :

Elle s'effectue dans les cas suivants :

- A défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ;
- Le refus d'un ou plusieurs des commissaires nommés ;
- L'empêchement d'un ou plusieurs des commissaires nommés.

C. La durée du mandat :

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (3) renouvelable une (1) fois.

Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de (3) trois années. (Art. 27 de loi N° 10-01).

D. La cessation de la fonction :

Les causes de la cessation de fonction du commissaire aux comptes sont des causes ordinaires (expiration du mandat et réalisation de la mission) ainsi que des autres causes exceptionnelles :

- Décès du commissaire aux comptes ;
- L'empêchement (éloignement, incapacité physique ou légale...) ;
- La démission et la révocation ;
- L'incompatibilité du commissaire aux comptes ;

- La dégradation de la situation comptable du commissaire aux comptes malgré les recommandations et conseils de ce dernier ;
- La détérioration irrémédiable des rapports entre le commissaire aux comptes et les dirigeants de l'entreprise.

Dans tout les cas, l'entreprise ne peut interrompre la mission en cours du commissaire aux comptes qu'après en avoir informé, la rupture est sous réserve de lui régler les honoraires dus pour les travaux déjà effectués. En parallèle, le commissaire aux comptes doit prendre certaines précautions avant son départ :

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

1.4.4 Conditions de permanence de la mission :

Le pouvoir d'investigation du commissaire aux comptes n'est pas limité dans le temps, il peut à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'il juge opportuns ou utiles à la mission, ce principe est à la fois utile pour les dirigeants de l'entreprise et pour les commissaires aux comptes car :

- Pour les dirigeants, il y a intervention permanente d'un homme de l'art exerçant un contrôle préventif et de conseil ;
- Pour le commissaire aux comptes, ça lui permet de répartir de façon rationnelle les travaux dans le temps.

1.5 La société civile de commissariat aux comptes

Art.46. de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 a donné l'autorisation aux commissaires aux comptes pour constituer entre eux des sociétés : (sociétés par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés ou des groupements d'intérêt commun à l'exclusion de toute autre forme de société) dans les conditions suivantes :

Agrément des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés ou des groupements d'intérêt commun, constitués pour l'exercice de la

profession de commissaires aux comptes : pour être agréés il faut remplir les conditions ci-après : (art 51 de la loi précédente)

- Avoir pour objet l'exercice de la profession de commissaire aux comptes.
- Etre gérés ou administrés par les seuls associés inscrits au tableau.
- Subordonner l'admission de tout nouvel associé ou membre à l'accord préalable, soit de l'organe social habilité à cet effet, soit des porteurs de parts sociales, nonobstant toute disposition contraire.
- N'être sois la dépendance, directe ou indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupe d'intérêt.
- Ne détenir de participations financières ni dans des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, bancaires, ni dans des sociétés civiles. Toutefois, lorsque l'activité desdites entreprises se rattache à la profession de commissaires aux comptes, le conseil concerné pour autoriser une prise de participation.

Remarque : Les travaux des commissaires aux sont effectués sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme.

1.1 La nécessité du contrôle légal :

Le contrôle légal pour une entreprise est à la fois une contrainte et une aide a sa gestion, il est aussi un contrôle formel d'intérêt publique, il constitue la garantie à l'égard de tous les créanciers, de tous ceux qui traite avec l'entreprise, aussi dans le cas ou l'entreprise fait appel à l'épargne publique, dans ce cas le président a besoin d'un contrôle indépendant s'assurant de la sincérité des comptes présentés.

Sur le plan interne, la complexité et la dimension des entreprises s'accroissent, la nécessité d'assurer de la sincérité de la présentation des comptes par les différentes unités du groupe, le commissaire aux comptes joue un rôle très important en matière de vérification si les comptes consolidés sont présentés avec une grande sincérité notamment s'il s'agit de groupes internationaux présents dans de très nombreux pays.

Sur le plan international, l'ouverture du pays sur l'économie du marché implique l'obtention d'une certification internationale pour les besoins de privatisations, partenariat, accès aux crédits internationaux, c'est le rôle des commissaires aux comptes.

En outre, les banques, les partenaires, les actionnaires et même l'administration fiscale vont perdre toute confiance et crédibilité et à même de refuser de traiter avec toute entreprise dont les comptes ne sont pas certifiés par un commissaire aux comptes surtout s'il s'agit d'une SPA ou d'une SARL.

2. Le commissaire aux comptes :

2.1 Définition du commissaire aux comptes :

C'est un professionnel dûment habilité pour certifier la régularité et la sincérité des états et documents annuels d'une entreprise. Sa mission est confiée par les assemblées des actionnaires est choisies sur une liste de professionnels agréés par les tribunaux. Il reçoit mandat des actionnaires en vue d'accomplir sa mission et donner son avis sur les comptes annuels de l'entreprise.

La définition légale du commissaire aux comptes est donnée par l'article 22 de la loi N° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 comme suit :

« Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur ».

2.2 Responsabilité du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes assume dans tous les cas la responsabilité de ses travaux envers la société ou l'organisme, des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leur mission, sauf dans le cas de force majeure, on distingue à cet effet :

- **Une responsabilité civile :** (question de diligence et de respect des obligations de moyens liés aux commissaires aux comptes et non pas des obligations de résultats) (Art 59 de la loi 10-01).

Cette responsabilité peut être sous forme contractuelle (à l'égard de la société et ses actionnaires) ou sous forme délictueuse (à l'égard des tiers). Il s'agit de :

- Faute de l'absence ou l'insuffisance de certain contrôle ;
- Faute de l'insuffisance des rapports ou l'absence de certaines mentions ;
- Les non-révélation à l'assemblée ou inexactitudes relevées dans l'exécution de la mission ;
- Ne pas apporter la preuve de la faute ;
- Avoir subi un préjudice...

- **Une responsabilité disciplinaire :** qui peut être engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur

démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction (Art 63 de la loi N° 10-01).

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

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

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

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

▪ **Une responsabilité pénale :** (question de dignité, de sincérité et de régularité), il s'agit à titre d'exemple de :

1. La violation du secret professionnel. (art 830 du code de commerce) ;
2. Délits relatifs aux incompatibilités. (art 829 du code de commerce) ;

NB : Les cas d'incompatibilité du commissaire aux comptes sont déterminés par l'article 64 de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010, comme suit : il est interdit au commissaire aux comptes :

- d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquels il détient directement ou indirectement des participations ;
- d'accomplir des actes de gestion ni directement, ni par association ou substitution, aux dirigeants ;
- d'accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion ;
- d'accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise contrôlée ;

- d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes.

- d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après la cessation de son mandat.

Cependant, ne sont pas incompatible avec l'exercice de la mission les tâches d'enseignement et de recherche en matière comptable de façon contractuelle et complémentaire, conformément à la législation en vigueur ainsi que dans les cas des sociétés civiles de commissariats aux comptes ou les entreprises publiques économique ayant pour objet social l'exercice de la profession de commissariat aux comptes.

3. Délits de non-révélation des faits délictueux ou de donner des informations mensongères sur la situation de l'entreprises (art 830 du code de commerce) ;
4. Délits d'exercice illégal de la profession de commissaires aux comptes prévus par l'article 72 de la loi 10-01 ;
5. Délits relatifs aux maniements de fonds ;
6. Des délits spéciaux (l'abus de confiance, la distribution de dividendes fictifs, la publication des faits faux...)

Toutefois, la responsabilité du commissaire aux comptes est déchargée si :

- Le commissaire aux comptes prouve qu'il a accompli les diligences normales de leur fonction ;
- Le commissaire aux comptes dénonce les infractions en conseil d'administration (art : 681 du code de commerce) ;
- S'il n'y a pas eu remédié de façon adéquate à assemblé général la plus prochaine après qu'il en aura eu connaissance.
- Si l'entreprise (le client) n'a pas respecté ses obligations.

Quant aux sanctions, elles sont soit :

- L'avertissement ;
- La réprimande devant la chambre de discipline ;
- La suspension temporaire ;

- Le blâme avec inscription au dossier ;
- La radiation de la liste.

2.3 Les honoraires du commissaire aux comptes :

Ils sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des actionnaires en accord avec les commissaires aux comptes conformément aux tarifs établis par les autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national dans le cadre de la législation en vigueur. Cependant, les honoraires devaient être réglés en respectant les conditions suivantes :

- Le commissaire aux comptes reçoit ses honoraires librement ;
- Le barème des honoraires est donné par l'article 2 de la loi N° 04 du 14 janvier 2007 comme suit :

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

3. La démarche du commissariat aux comptes :

Rappelons-nous que l'objectif ou la mission principale du commissaire aux comptes est d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers et comptable après avoir effectué les contrôles nécessaires.

Cette régularité se définit comme étant la conformité aux règles régissant la présentation de ces états pendant que la sincérité et l'application de bonne foi de ces règles.

Des techniques, des normes, des moyens et des étapes à suivre, un programme et des documents de révision à établir, un contrôle par sondage à faire et un rapport à éditer, s'il y'a un auditeur interne alors l'activité de ce dernier sera éventuellement liée à celle du commissaire aux comptes.

Durant cette partie, nous allons étudier les modalités pratiques de la mission du commissaire aux comptes, nous allons donc parler sur le déroulement de cette mission, les principales étapes à suivre, les travaux à réaliser, la technique de contrôle, le programme et le dossier de révision, les moyens à utiliser, finalement le rapport du commissaire aux comptes. Tout en ciblant aux lois et réglementations en vigueur.

On distingue à cet effet :

1. Des travaux à engager avant la nomination du commissaire aux comptes ;
2. Des travaux à engager dès leur nomination ;
3. Des travaux à engager en cours de l'exercice du mandat ;
4. Des travaux à engager en fin de mission.

3.1 Des travaux à engager avant la nomination :

Selon l'article 678 et l'article 682 du code de commerce, les articles 26 à 28 de la loi N°10-01 du 29 juin 2010 ainsi que l'article 571 du code civil, le mandant (associés, actionnaire ou membre dans une association) propose au mandataire (qui est le commissaire aux comptes) le mandat (qui est la procuration ou l'acte) par lesquels le mandataire jouie du pouvoir de faire des choses pour le compte de mandant et en son nom.

Cependant, avant que le mandataire donne son acceptation au mandat qui proposé, il faut prendre en considération les points suivants :

- S'assurer de ne pas tomber sous le coup des incompatibilités, interdictions légales et réglementaire que nous avons déjà parlé dans la première partie (en parlant sur la responsabilité du commissaire aux comptes), sinon, il doit informer la société de son

- incapacité légale (refus motivé) par lettre recommandée avec accusé de réception dans les 15 jours à compter de la date où il en a eu connaissance ;
- S'assurer de bien remplir les obligations de moyens précédemment dites (les capacités techniques et humaines disponibles de son cabinet) ;
 - S'assurer qu'il pourra accomplir sa mission en toute indépendance notamment à l'égard des dirigeants de la société (il est le seul juge de sa mission, le seul arbitre des ces décisions, il est libre de ses investigations) ;
 - S'assurer que le mandat n'est pas entaché d'irrégularité ;
 - Eviter à la société contrôlée les risques de nullité des délibérations de son assemblée des actionnaires ;
 - Demander la liste actualisée des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société contrôlée et de ceux des sociétés apparentées et, le cas échéant, des apporteurs en nature ;
 - Enquérir auprès de la société des motifs de départ de son confrère ;
 - Prendre contact avec le confrère sortant pour s'informer des motifs de refus de renouvellement de son mandat.
 - Le commissaire au comptes sortant doit en vertu du principe de solidarité entre confrère, faciliter l'entrée en fonction à son successeur.

3.2 Des travaux à engager dès la nomination :

Une fois le mandat accepté, le mandataire signe les statuts ou le procès verbal avec la mention « acceptation du mandat ». Il signifie son acceptation à la société par écrit en faisant apparaître qu'il ne se trouve dans aucun sac d'incompatibilité ni d'interdiction légale ou réglementaire (pour assurer la régularité de sa désignation) (art 600 du code de commerce).

Dans les 15 jours qui suivent son acceptation, il avise par lettre recommandée avec accusé de réception le conseil de l'ordre national de sa désignation. Il rappelle également aux dirigeants de la société contrôlée les formalités de publicité réglementaire qui sont à leur charge ainsi que les modalités de mise en œuvre du mandat.

Ensuite, il apprécie en fonction de la conception qu'il a de la mission le volume de travail à accomplir, il détermine les moyens nécessaires, et fait le choix des éléments sur

lesquels porte le contrôle (nous touchons ici le rôle important de la compétence pluridisciplinaire).

Pour faciliter son travail il doit tenir un document permanent et un dossier annuel, le mode de classement, d'organisation et le contenu de ces deux dossiers dépendent des spécificités de la société, à titre d'exemple : le dossier permanent comprend les chapitres suivants :

- Un chapitre pour conserver tout document ou information concernant la société : (généralité sur la société, sa fiche signalétique, organisation et documentation générale, organisation générale...);
- Un chapitre pour apprécier la fiabilité du contrôle interne et des risques généraux (description des tâches, questionnaires de contrôle interne...);
- Un chapitre pour les informations comptables et financières (procédures comptables, méthodes de présentation des comptes, ratios de structure et de gestion financière, politique financière, situation de trésorerie et de financement, comptes annuels des trois derniers exercices...);
- Un chapitre pour les informations juridiques, fiscales et sociales (le statut juridique, décision de nomination du commissaire aux comptes, liste des actionnaires, le régime fiscal et social, procès-verbaux, contrat légaux...);
- Un chapitre pour les informations spécifiques et commerciales (nature et secteur d'activité, la valeur de la société sur le marché, la politique commerciale...);
- Un chapitre pour les informations informatiques (matériel et systèmes utilisés, organigramme du service informatique...).

Le dossier annuel comporte tous les éléments de la mission concernant un seul exercice contrôlé (une année), il regroupe l'ensemble des travaux exécutés, la démarche retenue. Il consiste un élément de preuve des diligences mises en œuvre et du sérieux avec lequel la mission a été conduite. Il comprend les chapitres suivants :

- Organisation et planification de la mission (programme général, liste des intervenants, date et durée des visites, lieu d'intervention, date d'émission des rapports...);

- Appréciation du contrôle interne (évaluation du contrôle interne, conclusion sur le degré de confiance à accorder aux auditeurs internes...);
- Contrôle des comptes annuels (documents de base, conclusion générale pour la certification, détails des travaux effectués...);
- Vérifications spécifiques ou légales (examen de conventions réglementées, certification des cinq ou dix plus fortes rémunérations...);
- Documentation générale (correspondances, notes sur les réunions du conseil d'administration, confirmations reçues des tiers, extraits de procès-verbaux...).

3.3 Des travaux à engager en cours de l'exercice du mandat

Il s'agit ici de :

- Prendre connaissance de l'entreprise notamment :
 - La nature et le secteur d'activité ;
 - La structure juridique, l'organisation générale ;
 - Le système comptable, les dirigeants de la société ;
 - Délais de production de l'information comptable ou financière...
- La planification et l'organisation des travaux : notamment :
 - Les travaux à entreprendre ;
 - Les moyens à utilisés (mémento de contrôle, outils divers...);
 - Calendrier des interventions (les dates et les durées des visites) ;
 - Les rapports à établir ;
 - Calcul des honoraires ;
 - Les heures et les coûts à engager...

- Les travaux de contrôle, ils sont appliqués par sondages statistiques ou empiriques selon l'expérience professionnelle du commissaire aux comptes, on site notamment :
 - Contrôle et vérification des informations comptables (les inventaires, le bilan, le .CR)
 - Contrôle et vérification des informations extra-comptables (le rapport du conseil d'administration, les rapports de gestion, la liste des actionnaires, la liste des 5 ou 10 personnes les plus rémunérés...);
 - Contrôle et appréciation de l'audit interne ;
 - Contrôle et vérification des documents de base (observer physiquement le classement, la présentation et l'archivage de chaque pièce justificative) ;
 - Contrôler l'authenticité des informations avec les livres comptables ;
 - Examiner la séparation des fonctions ;
 - Examiner l'organisation générale du travail ;
 - L'appel à des concours extérieurs (spécialistes experts), l'utilisation d'un memento de contrôle ;
 - Les feuilles de travail pour consigner matériellement par écrit l'ensemble des constatations ainsi que garder la trace des contrôles effectués.
 - Si le commissaire relève des faits délictueux alors il doit posséder à :
 - Faire toutes les investigations qu'il juge nécessaires à la compréhension et à la maîtrise du fait relevé :
 - S'assurer que le fait relevé est significatif ;
 - S'assurer qu'il n'est pas une simple erreur ou omission ;
 - Identifier les personnes responsables de ce fait.

- La révélation au procureur de la république avant le dépôt du rapport général ;
- Mentionner dans son rapport général destiné à l'assemblée générale, la nature et les instructions des faits relevés, les indices financiers de ces faits, la procédure de révélation suivie.

3.4 Des travaux à engager en fin de mission

L'article 24 de la loi N° 10-01 précise que la mission aboutit à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserves de la régularité et de la sincérité des documents annuels, éventuellement au refus de certification dûment motivé.

Dans cette dernière étape, le commissaire aux comptes rassemble tous les renseignements nécessaires pour rédiger ses rapports (le dossier de révision, les feuilles de travail, les résultats des différences investigations et inventions...).

Il mentionne les contrôles effectués, les difficultés rencontrées, les ajustements à opérer sur les comptes sociaux, les faits délictueux révélés ainsi que les conclusions générales de la mission.

Pour les actionnaires, ces rapports constituent un moyen de preuve de sa dignité et de bonne réalisation de la mission.

On distingue deux différences formes des rapports déterminés par les articles 680, 627, 651-al, 4 et 648-al, 6 du code de commerce, l'article 672 du DE N° 75-59 du 26/09/1975. Il s'agit de :

- Le rapport général de certification des comptes ;
- Le rapport spécial sur les conventions particulières.

Le rapport général

C'est un rapport court, clair et compréhensif, il comporte l'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers et comptables de l'entreprise contrôlée.

Il renferme les éléments suivants (forme du rapport) :

- Rappel du mode et de la date de désignation du commissaire aux comptes ;
- Identification de la société et de l'exercice contrôlé ;
- Mentionner les objectifs et la nature de la mission, que la mission a été effectuée conformément aux normes de la profession ainsi que ces travaux constituent une base raisonnable lui permettant d'exprimer son opinion sur les comptes.
- Les différents sondages auxquels ils se sont livrés ;
- Indication des irrégularités et inexactitudes relevées, s'il y a lieu le défaut de sincérité ;
- Les observations sur les comptes et éventuellement les motifs de refus de certification ;
- La confirmation des informations données par le conseil d'administration ;
- Mentionner en cas où le conseil d'administration refuse les modifications proposées par le commissaire ;
- Le lieu, la date, la signature et le cachet du commissaire aux comptes.
- Mentionner son opinion sur la régularité et sincérité des comptes annuels, l'opinion pourrait être selon l'article 24 de la loi N° 10-01 :

- **La certification sans réserves :**

C'est une certification pure et simple, elle signifie que les états examinés présentent un très haut de régularité et de sincérité, bien entendue, ce résultat vient après avoir effectué un contrôle approfondi sur ces états ;

- **La certification avec réserves :**

Cette forme marque le désaccord du commissaire sur la régularité et la sincérité d'une opération, d'une procédure comptable ou légale.

La réserve peut être :

- Le résultat d'omission ou d'erreur de changement dans les méthodes ;
- Le non-respect d'une disposition réglementaire sans que cela à un indice significatif sur la vérité des comptes ainsi que les intérêts des actionnaires.

- **Le refus motivé de certification**

Cette forme est choisie lorsque le commissaire relève des anomalies importantes (nombre et gravité) qui touchent la sincérité et la régularité des documents présentés par l'entreprise contrôlée tels que :

- L'existence d'obstacle insurmontable au contrôle du commissaire aux comptes ;
- L'existence des anomalies significatives quelque ce soit dans le fond ou dans la forme des états financiers.

Le rapport spécial sur les conventions réglementées

Ce rapport est prévu par l'article 672 de la loi 93-08 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 portant code de commerce. On distingue à titre d'exemple, le rapport spécial de l'audit interne, le rapport spécial de certification du montant globale des 5 ou 10 les plus rémunérés dans la société contrôlée...

Il contient :

- L'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ;
- Identification des bénéficiaires ;
- La nature et l'objet des conventions ;
- Une appréciation des dites conditions de conclusion.

Les normes des rapports du commissaire aux comptes :

Les normes des rapports du commissaire aux comptes sont relatives notamment à :

- la norme sur la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou, éventuellement, au refus de certification dûment motivé ;
- la norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ;
- la norme sur les conventions réglementées ;
- la norme sur le montant du détail des cinq (5) rémunérations les plus élevées ;
- la norme sur les avantages particuliers accordés au personnel ;
- la norme sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;
- la norme sur les procédures de contrôle interne ; ó la norme sur la continuité d'exploitation ;
- la norme relative à la détention d'actions en garantie ;
- la norme relative à l'opération d'augmentation du capital ;
- la norme relative à l'opération de réduction du capital ;
- la norme relative à l'émission d'autres valeurs mobilières ;
- la norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ;
- la norme relative à la transformation des sociétés par actions ;
- la norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées. le contenu de chacune de ces normes est fixé par arrêté du ministre chargé des finances.

CAS PRATIQUE

Notre cas pratique va étudier un rapport de commissariat aux comptes, le but de choisir ce cas est connaître les étapes suivies en matière de la rédaction de ce genre des rapports.

La forme générale de ce présent rapport est comme suit :

1. Une introduction ;
2. Rapport d'opinion ;
3. Rapport spécial ;
4. Commentaire des états financiers ;

1. Introduction :

Dans son introduction le commissaire aux comptes avait mentionné :

- La date de rapport 22/06/2009 : les travaux de contrôle et de vérification son clôturés à partir de cette date ;
- Le nom de la société ainsi que sa forme juridique (SARL...) ;
- Les parties de rapport ;
- L'année concernée par la vérification (arrêté au 31/12/2008)

2. Rapport d'opinion :

Dans son rapport général, le commissaire aux comptes avait rappelé :

- La mission et l'année concernée par la vérification ;
- Que les travaux de contrôle et de vérification qu'il a effectuée l'ont été conformément aux normes techniques de contrôle usuelles ainsi qu'aux normes généralement admises dans le domaine d'audit et des contrôles des comptes ;
- Les différents sondages auxquels ces travaux se sont livrés (les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôle) ;
- Les travaux effectués durant l'exercice contrôlé (examen du rapport de gestion, examen des états financiers de synthèse) ;
- Mentionner son opinion sur les comptes annuels de l'entité (certification avec réserves) ;
- Mentionner les motifs de la réserve, à titre d'exemple :
 - Non application de l'inventaire intermittent ;
 - Discordance dans le mouvement des matières et fournitures ;

- Absence des bons de commandes et des bons de réception pour plusieurs factures ;
- Absence des pièces justifiant le mouvement de la banque et de la caisse ;
- Non constatation de la résorption des frais préliminaires pour les exercices 2006 et 2007 ;
- Le non recouvrement des créances des exercices 2007.

3. Rapport spécial

Dans son rapport spécial, on constate ce qui suit :

- En ce qui concerne la certification du montant global des rémunérations les plus élevés ; le commissaire aux comptes a fait rappel de l'article 680-3 du DE N° 93-08 du 25/04/1993. Il a certifié conformément au dite article le montant figurant dans les livres de la société et qui représente les éléments imposables et non imposables des cinq rémunérations les plus élevés ;
- En ce qui concerne les conventions spéciales, le commissaire aux comptes a fait rappel de l'article 628 du dite décret. Il a marqué l'absence de ce genre des conventions.

4. Commentaire des états financiers

Il s'agit ici d'un ensemble des observations et des remarques constatées par le commissaire aux comptes sur les comptes du bilan et de TCR. Bien entendu ces observations sont basées sur les travaux de vérification et d'analyses que nous avons déjà signalées dans notre troisième partie de rapport.

Nous constatons ici que :

- Le commissaire aux comptes explique en détail les soldes comptables des comptes annuels de la société (les investissements, le stock, les comptes bancaires...). Il a réalisé les travaux suivants :
 1. Comparer les soldes d'ouverture des comptes de l'exercice 2007 avec le grand livre arrêté au 31/12/2008 ;
 2. Vérifier les pièces comptables pour détecter d'éventuelles dépenses d'investissements comptabilisés en matières et fourniture ;
 3. Examen du rapport de gestion ;
 4. Examen et vérification du calcul des amortissements ;
 5. Faire un rapprochement entre l'exercice concerné par la vérification et les exercices antérieurs.

- Le commissaire aux comptes s'appuie en expliquant l'origine de ces soldes sur des informations comptables, des informations extracomptables ainsi que les informations à finalité sociale, à titre d'exemple :
 - Le statut juridique ; les états comptables de synthèse ;
 - Les journaux auxiliaires et le grand livre ;
 - Les enregistrements comptables ;
 - Les actes notariés ;
 - Les circulaires d'application ;
 - Les décrets exécutifs ;
 - Le code de commerce ;
 - Les inventaires extracomptables ;
 - Les documents de base ;
 - Le rapport de gestion ;
 - Le PV de caisse
- Le commissaire aux comptes utilise dans la rédaction de son rapport des termes qui expriment une opinion, une observation, une information ou une recommandation, à titre d'exemple :
 - Le bilan et le TCR sont établis selon la forme générale...
 - Nous vous confirmons l'exactitude des informations...
 - Les états financiers reflètent régulièrement et sincèrement... sous réserves et observations...
 - Les investissements nets représentent ...% du total de l'actif ;
 - D'emblée, à notre avis, l'utilisation de...
 - Il y a lieu de...
 - Notons bien que nos recommandations relatives à la...
 - Nous accentuons une autre fois sur...
 - En dépit de nos recommandations précédentes...
 - Malgré nos recommandations intensifiées...
 - La variation du stock enregistre une augmentation de...
 - Compte tenu du...
 - Pour attention, le solde comptable du...
 - A signaler que...
 - Il est inhérent de rappeler que...

- Une approche s'impose avec le...
- Nous insistons pour la troisième fois consécutive que...
- L'on note une augmentation de...
- L'on constate l'absence de...
- Toutes les pièces justificatives nous ont été fournies...
- L'on enregistre pour...
- Cela prouve que...

Remarque : on peut ajouter à ce qui précède les états financiers : bilan actif et passif ainsi que le tableau des comptes de résultat présentés sous formes des grandes masses c'est-à-dire faire apparaître uniquement les comptes principaux tels que les comptes 30, 31, 42, 48, 60, 70...