

Introduction :

Le commissaire aux comptes a un rôle indispensable au sein du monde financier. C'est un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle principal de vérifier la sincérité et la régularité des comptes publiés par les sociétés. La finalité de sa mission est de contribuer à la fiabilité de l'information financière et, par là même, de concourir à la sécurité de la vie économique et sociale, tant pour les besoins de gestion et d'analyse interne à l'entreprise que pour les besoins de l'ensemble des partenaires tels les fournisseurs, les banques, les salariés, les actionnaires... pour lesquels la connaissance de la situation économique exacte de l'entreprise est importante. Son domaine d'intervention est fixé très précisément par le législateur par une liste des sociétés devant désigner un commissaire aux comptes. Lorsque toutes les conditions requises par la loi sont réunies et en l'absence d'empêchement dû à une quelconque incompatibilité, les commissaires aux comptes peuvent alors être désignés, sous réserve de leur accord, par l'assemblée générale ou tout autre organe compétent parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre.

La mission du commissaire aux comptes est permanente, elle comporte les obligations envers les associés. En contre partie, certaines prérogatives leur sont accordées.

Dans l'exercice de ses fonctions, le commissaire aux comptes sont responsables des fautes et négligences commises vis avis de la société et aussi des tiers. En cas d'erreurs, sa responsabilité civile peut ainsi être engagée. La violation du secret professionnel peut se traduire par la mise en œuvre de sa responsabilité pénale. Il peut aussi risquer des sanctions disciplinaires pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles.

Chapitre I: Présentation générale de la profession du commissaire aux comptes

1- L'historique du commissariat aux comptes:

Il convient de signaler qu'en Algérie, la profession comptable était régie par les textes français jusqu'au 29 décembre 1971, date de promulgation de la loi n° 71-82 pourtant organisation de la profession comptable et expert comptable.

L'article 6 de la même loi (loi n° 71-82 du 30 décembre 1971) stipule que les comptables et experts-comptables agréés peuvent exercer les fonctions de

commissaire aux comptes des sociétés conformément à la législation actuellement en vigueur et aux dispositions des articles 47 et 48 ci-dessous.

Vu le système économique opté par l'Algérie en ce temps là, la profession n'avait que très peu évolué dès lors que le contrôle des entreprises publiques étant, confiée à l'Inspection générale des finances (IGF) et à la cour des comptes.

C'est à compter de 1988, le début de la mise en œuvre des réformes économiques, que la profession a pris son essor, suite au nouvel environnement de l'entreprise instauré par les lois de 1988 portant l'autonomie des entreprises publiques, qui ne sont plus sous la tutelle de département ministériel sectoriel mais sous celle du Fonds de Participations qui sont des agents fiduciaires de l'Etat et, l'introduction de la mission de contrôle des comptes des entreprises par des professionnels indépendants.

Dans le cadre de l'adaptation des instruments juridiques au nouvel environnement de l'entreprise instauré par les lois de 1988, la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991 est adoptée pour combler le vide juridique qui existait, par la création de la profession de commissaire aux comptes et en même temps réactualiser les missions de l'expert comptable et du comptable agréé.

2- Définition du commissaire aux comptes:

Est commissaire aux comptes au sens de la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991, 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 des sociétés et des organismes prévus à l'article un de la même loi, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

3- Statut des commissaires aux comptes :

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts-comptables et comptables agréés, relève des professions libérales, donc un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc.

4- L'organisation de la profession du commissaire aux comptes:

Conformément à la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991, il est créé un ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, doté de la personnalité civile, groupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, dans les conditions fixées par la présente loi.

L'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés est un organe professionnel chargé dans le cadre de la loi de ce qui suit:

- Veiller à l'organisation et au bon exercice de la fonction,
- Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres,
 - Élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscriptions de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre,
 - Il apporte son concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification,
 - Il représente les intérêts de la profession à l'égard des autorités compétentes, des tiers et des ordres étrangers similaires,
 - Il établit, révisé et publie la liste des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés,
 - IL s'assure de la qualité professionnelle et technique des travaux effectués par ses membres, dans le respect du code de déontologie et des lois et règlement en vigueur,
 - Il apprécie dans les limites de la législation en vigueur, la validité professionnelle des titres et diplômes de tout candidat sollicitant son instruction dans l'une des catégories de l'ordre national.

5- Les conditions et modalités d'exercice de la profession du commissaire aux comptes:

a) Les conditions :

La loi 91-08 de 27 avril 1991, stipule que "Nulle personne physique ou morale ne peut exercer pour son propre compte sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé, s'il ne répond pas aux conditions et critères prévus par la présente loi".

Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables et exercer leur profession en toute indépendance et probité.

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

- Etre de la nationalité algérienne,
- Jouir de tous les droits civiques,
 - Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire de nature à entacher l'honorabilité et notamment aucune de celles visées par la législation en vigueur, relative à l'interdiction du droit de gérer et d'administrer dans les domaines définis à l'article 1 de la même loi (sociétés commerciales y compris les sociétés de capitaux, des associations, des mutuelles sociales et des syndicats),
- Justifier des conditions de titres et diplômes légalement requis,
 - Etre inscrit au tableau de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés dans les conditions prévues par la loi.
- Prêter le serment prévu à l'article 4 de la même loi.

b) Les modalités :

Conformément à la même loi (loi 91-08), après inscription à l'ordre national et avant toute entrée en fonction, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés prêtent serment devant le tribunal territorialement compétent de leur domicile en les termes suivants:

أقسم بالله الذي لا اله إلا هو أن أقوم بعلمي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و"أكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف".

Le tribunal en donne acte en la forme légale prescrite. La prestation de serment donne l'effet à l'inscription sur le tableau de l'ordre.

L'article 35 du décret exécutif N°96-136 du 27 Dhou El Kaada 1416 correspondant au 15 Avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, avait apporté plus de détails sur les conditions de la prestation de serment. Cet article dispose que « Les membres de l'ordre sont tenus de prêter le serment prévu à l'article 4 de la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991 susvisée, devant la cour du lieu de leur domicile professionnel, dans les trois (3) mois qui suivent la notification de leur inscription au tableau de l'ordre ou de leur début d'activité ».

Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés, peuvent constituer, entre eux, des sociétés civiles pour exercer leur profession aux conditions suivantes:

- Que les sociétaires soient individuellement inscrits au tableau de l'ordre national,

- Que la société civile soit constituée dans les formes légales,
- Que tous les associés soient domiciliés en Algérie ou y élisent domicile,
- Que tous les associés soient personnellement et solidairement responsables.

Ils peuvent également constituer entre eux, sociétés revêtant d'autres formes juridiques, conformément au code de commerce pour l'exercice de leur profession selon les mêmes conditions. Comme il peut être créé en la forme légale prescrite, toute entreprise publique économique ayant pour objet social l'exercice de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé dans le respect des dispositions de ladite loi et à la condition que le personnel d'intervention signataire des actes et des documents faisant foi au regard de la loi, soit inscrit au tableau de l'ordre dans leur catégorie respective. Leurs travaux sont effectués sous leurs noms propres et sous leur responsabilité personnelle même s'ils sont constitués en société.

6- Formation du commissaire aux comptes :

Conformément à la loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et aux décisions du 07 Dhou El Hidja 1419 correspondant au 24 Mars 1999 et à la décision du 15 Rabie Ethani 1427 correspondant au 13 Mai 2006 portant approbation des titres et diplômes ainsi que des conditions d'expérience professionnelle ouvrant accès à l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, peuvent être inscrits au tableau de l'ordre national sur leur demande, en qualité de commissaire aux comptes, les personnes répondant aux critères suivants :

- Les personnes ayant obtenus l'attestation de fin de stage d'expert-comptable à la date de promulgation de la loi 91-08 de l'année 1991;
- Les personnes titulaires du brevet de technicien supérieur en comptabilité (B.T.S) à la condition qu'ils soient titulaires d'un diplôme universitaire et justifiant de dix (10) ans d'expérience dans la filière comptabilité et finances ;
- A titre transitoire et pendant une période de trois ans à compter de la date de ladite loi, les personnes titulaires de la licence au moins en économie (option sciences financières, gestion ou planification, gestion ou planification), de la licence au moins es-sciences commerciales et financières (option finances et comptabilité ou gestion), le diplôme des hautes études commerciales (option finances et

comptabilité) et justifiant, en outre, d'une expérience professionnelle de cinq ans dans la filière finances et comptabilité ou gestion ;

- Les personnes justifiant d'une expérience professionnelle de 10 ans et titulaires :

- Soit du diplôme d'études supérieures de comptabilité et d'analyse financière (D.E.S.C.A.F) ;

- Soit du diplôme d'études comptables supérieures (D.E.C.S) ;

- Soit du diplôme de perfectionnement en gestion des entreprises (D.P.G.E) délivré par l'institut national de la productivité et du développement industriel (I.N.P.E.D).

Peuvent également solliciter leur inscription de plein droit auprès de l'ordre national, durant la même période transitoire :

- Les anciens magistrats de la cour des comptes et les contrôleurs généraux de finances ayant exercé le contrôle sur les sociétés de commerce et justifiant d'un diplôme universitaire ;

- Les inspecteurs généraux des finances ayant exercé pendant au moins cinq (5) ans dans le domaine comptable et financier et justifiant d'un diplôme universitaire ;

- Les commissaires aux comptes des entreprises nationales et des sociétés d'économie mixte ayant exercé cette mission soit pendant six (6) ans consécutifs, soit pendant deux mandats de trois (3) ans à la condition qu'il soit titulaire d'un diplôme universitaire ;

- Les directeurs financiers des entreprises nationales ayant eu cette qualité pendant au moins cinq (5) ans à la condition qu'ils soient titulaires d'un diplôme universitaire ;

- Les personnes qui ont menés à terme les opérations de restructuration et/ou de passage à l'autonomie des entreprises publiques économiques à la condition qu'ils soient titulaires d'un diplôme universitaire et d'une expérience professionnelle de 5 ans au moins dans le domaine de la comptabilité et des finances ;

- Les personnes titulaires du deuxième préliminaire d'expertise comptable ou de brevet professionnel (régime 1949) et justifiant d'une expérience professionnelle de vingt (20) ans,

- Les titulaires de l'un des diplômes d'enseignement supérieur ci-après ou tout autre diplôme étranger reconnu équivalent :

- Diplôme de l'école supérieure de commerce (option finances et comptabilité) ;

- 1ère et 2ème parties de l'examen préliminaire d'expertise comptable.

Ils doivent en outre :

- Soit effectuer deux (2) années de stage professionnel d'expert comptable sanctionné par l'attestation de fin de stage réglementaire ;
- soit justifier de dix (10) années d'expérience dans les domaines comptable et financier et effectuer un stage professionnel de six (6) mois.

Les titulaires de l'un des diplômes d'enseignement supérieur cités ci-dessous :

- Diplôme de l'école supérieure du commerce (option autre que finances et comptabilité) ;
- Diplôme de l'école nationale d'administration (option audit et contrôle et option économie et finances) ;
- Licence en sciences économiques (Ancien régime) ;
- Diplôme de l'école nationale supérieure d'administration et de gestion (option audit) ;
- Diplôme de l'institut national des finances (Option trésor ou impôt) ;
- Diplôme de l'institut d'économie douanière et fiscale d'Alger ;
- Diplôme de l'institut de financement et de développement du Maghreb Arabe de Tunis ;
- Diplôme de l'université de la formation continue (U.F.C) en finance et comptabilité.

Ils doivent en outre posséder l'un des diplômes professionnels suivants :

- Brevet supérieur d'études comptables (BSEC) ;
- Brevet professionnel (BP) comptable complet ;
- Bac technique comptable ;
- Brevet de maîtrise comptable.

Et justifier :

- Soit de deux (2) années de stage professionnel dans un cabinet d'expert comptable ou de commissaire aux comptes ;
- Soit de dix (10) années d'expérience dans les domaines comptable et financier et de six (6) mois de stage professionnel.
- Licence en sciences de gestion option "comptabilité";
- Licence en sciences de gestion option "finances"

Ils doivent en outre :

- Soit effectuer deux (2) années de stage professionnel d'expert comptable sanctionné par l'attestation de fin de stage réglementaire obtenue avant la date de publication de la présente décision modificative et une expérience professionnelle de trois (3) ans dans les domaines comptable et financier;

- Soit justifier de dix (10) années d'expérience dans les domaines comptable et financier et effectuer un stage professionnel de six (6) mois.

7- Désignation du ou des commissaires aux comptes :

Jusqu'à une certaine période, seule les sociétés par actions (Spa) étaient tenues de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes. En 1996 il y avait les établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherche et de développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publiques non autonomes qui sont tenues de désigner un ou des commissaires aux comptes conformément au décret exécutif N°96-431. Par la suite il y'avait le décret exécutif N° 01-351 du 24 Chaâbane 1422 correspondant au 10 Novembre 2001, stipulant l'obligation pour les associations et organisations définies aux articles 2 et 3 de la loi N°91-31 du 4 Décembre 1990 relative aux associations, de désigner un commissaire aux comptes. Après il y'avait la loi de finances complémentaire pour 2005, qui dispose dans son article 12, l'obligation pour les sociétés à responsabilité limitée (Sarl) de désigner, à compter de l'exercice 2006, un ou plusieurs commissaires aux comptes.

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (Eurl) est définie par le code du commerce (Art. 564) comme étant une Sarl constituée avec un seul associé. Elle se trouvait donc concernée par le commissariat aux comptes, quelque soit la hauteur du capital social, du total du bilan et/ou des produits inscrits au tableau des comptes de résultats.

a) L'ordonnance N° 71-82 du 29 Décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et expert-comptable:

La présente ordonnance stipule dans ses articles 47 et 48, que les commissaires aux comptes des entreprises privés sont obligatoirement désignés parmi les experts comptables ou comptables agréés conformément aux dispositions de la présente ordonnance.

Elle stipule également que les fonctions de commissaire aux comptes ne peuvent être exercées par les mêmes experts-comptables ou comptables agréés dans les entreprise privées où ils ont déjà chargés de la tenue de la comptabilité ou de ou de la confection du bilan et des comptes de résultats.

b) La loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés :

Conformément aux articles 30, 31 et 32 de la présente loi, les commissaires aux comptes sont désignés, après leur accord, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre national, pour une durée de trois (3) années renouvelable une (1) fois, au-delà de deux (2) mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois (3) années.

Lorsqu'une société du commissariat aux comptes est désignée en qualité de commissaire aux comptes d'une entreprise, société ou organisme, elle désigne parmi ses membres inscrits au tableau de l'ordre national un ou plusieurs commissaires aux comptes, qui agiront en son nom.

c) Décret exécutif N°96-431 du 19 Rajeb 1417 correspondant au 30 novembre 1996 relatif aux modalités de désignation des commissaires aux comptes dans les établissements publics à caractère industriel et commercial, centres de recherche et de développement, organismes des assurances sociales, offices publics à caractère commercial et entreprises publiques non autonomes :

Ce présent décret dispose que La désignation du ou des commissaires aux comptes est effectuée conformément aux dispositions prévues par les statuts particuliers desdits établissements et organismes, parmi les professionnels inscrits en cette qualité au tableau de l'ordre national.

En cas d'absence de dispositions statutaires applicables en la matière, la désignation est effectuée conjointement par le ministre des finances et le ministre de tutelle.

Le choix du commissaire aux comptes est effectué en tenant compte de ses moyens, références professionnelles et plan de charge.

d) Décret exécutif N° 01-351 du 24 Chaâbane 1422 correspondant au 10 Novembre 2001 portant application des dispositions de l'article 101 de la loi N°99-11 du 15 Ramadhan 1420 correspondant au 23 décembre 1999 portant loi de finances pour 2000 relatif aux modalités de contrôle de l'utilisation des subventions de l'Etat ou des collectivités locales aux associations et organisation :

Conformément à ce décret, l'organe de direction de l'association est tenu de désigner, après approbation par l'assemblée générale des adhérents, un commissaire aux comptes inscrit sur la liste des professionnels, pour une durée de

trois (3) exercices successifs, renouvelable une fois, à l'effet de procéder à l'audit des dépenses des subventions octroyées à l'association.

Une copie du procès-verbal portant désignation du commissaire aux comptes doit être adressée par l'organe de direction au trésorier de rattachement ainsi qu'aux instances donatrices (Etat et/ou collectivités locales) au plus tard trente (30) jours après la désignation.

e) Décrets exécutifs N° 06-354 du 16 ramadhan 1427 correspondant au 9 Octobre 2006 fixant les modalités de désignation de commissaires aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée :

Conformément aux articles de ce présent décret, les modalités de désignation du ou des commissaires aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée sont celles applicables aux sociétés par actions telles que définies par la législation et la réglementation en vigueur.

Le ou les commissaires aux comptes désignés parmi les commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre national ne peuvent entrer en fonction qu'après acceptation écrite du mandat mentionnant expressément ne pas tomber sous le coup des incompatibilités prévues par la législation et la réglementation en vigueur.

8- Les incompatibilités :

Les incompatibilités sont de deux sortes, les unes communes aux trois catégories des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, les autres spécifiques aux commissaires aux comptes:

a) Les incompatibilités communes:

Aux termes de l'article 16 de la loi 91-08, pour permettre l'exercice de la profession en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatible avec ladite profession toute activité commerciale en qualité de commerçant notamment en la forme intermédiaire ou de mandataire chargé de transactions commerciales à titre professionnel, tout emploi salarié impliquant un lien de subordination juridique (sauf les tâches d'enseignement et de recherche en matière comptable de façon contractuelle et complémentaire, et selon l'article 17, toute expertise pour des entreprises dans lesquelles les commissaires aux comptes, les comptables agréés possèdent, même indirectement des intérêts

b) Les incompatibilités spécifiques:

En vertu des articles 33 et 34 de la loi 91-08, en plus des incompatibilités prévus dans le code de commerce, les personnes ayant reçu de la société ou de l'organisme durant les trois (3) dernières années des salaires, honoraires et autres avantages notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties ne peuvent être nommées commissaires aux comptes auprès de la même société ou du même organisme,

En outre, Il est interdit au commissaire aux comptes :

- D'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- D'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 d'organisme qu'il a contrôlé moins de trois (3) ans après la cessation de son mandat.

Toutes ces incompatibilités s'étendent aux membres des sociétés de commissaires aux comptes.

Enfin, il est utile de remarquer qu'au cours de son mandat, le commissaire aux comptes ne peut pas :

- Accomplir des actes de gestion ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants;
- Accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion;
- Accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise contrôlée.

9- La rémunération du commissaire aux comptes:

Les commissaires aux comptes perçoivent des honoraires à l'occasion d'une exécution d'une mission. Ils sont fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des actionnaires en accord avec le ou 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.

En dehors de ces honoraires, les commissaires aux comptes ne peuvent recevoir aucune rémunération ou avantage sous quelque forme que ce soit. L'insuffisance des honoraires par rapport à la mission acceptée ne peut justifier en aucune manière, le non respect des diligences professionnelles.

10- Les modifications relatives à la profession comptable apportées par la loi de finances 2010 :

La loi n° 10-01 du 29 juin 2010 a apporté d'importantes modifications à la profession comptable. Il est créé un conseil national de la comptabilité (CNC) placé sous l'autorité du ministre chargé des finances, ayant pour missions l'agrément, la normalisation, l'organisation et le suivi des professions comptables. IL comprend au moins trois membres élus représentant chaque organisation professionnelle (l'ordre national des experts –comptables, chambre nationale des commissaires aux comptes et l'organisation nationale des comptables agréés). L'agrément du ministère des Finances est indispensable pour l'exercice des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. L'expert-comptable est « seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes ». Il est également « habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociale et économique ». « Les honoraires de l'expert-comptable sont fixés au début de sa mission dans le cadre d'un contrat de prestation de services délimitant le champ d'intervention, les moyens à mettre en œuvre, les conditions de délivrance des rapports ».

Conformément aux dispositions de l'article 12, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés peuvent constituer, pour l'exercice de leur profession respective, des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés civiles ou des groupements d'intérêt commun, à l'exclusion de toute autre forme de société, à condition que l'ensemble des sociétaires soient de nationalité algérienne (Article 46). Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements d'intérêt commun. (L'article 46), sont habilités à exercer la profession d'expert-comptable lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de l'ordre inscrits individuellement au tableau en qualité d'expert-comptable. Les sociétés ou groupements visés à l'alinéa précédent sont dénommés "sociétés d'expertise comptable". Les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée ou les groupements visés à l'article 46 sont habilités à exercer la profession de commissaire aux comptes lorsque les deux tiers (2/3) au moins du capital sont détenus par les deux tiers (2/3) au moins des associés membres de la chambre nationale inscrits individuellement au tableau en qualité de commissaire aux comptes. Conformément aux dispositions des articles

47, 48 et 49 le tiers (1/3) associé non agréé et non inscrit au tableau doit être de nationalité algérienne et titulaire d'un diplôme universitaire en rapport direct ou indirect avec la profession.

Certaines sociétés créées en la forme d'une Eurl, Sarl ou Spa ne sont plus concernées par l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

Chapitre II: Les missions et prérogatives du commissaire aux comptes

1- Les missions:

Les missions du commissaire aux comptes sont multiples. Certes, le contrôle des comptes relève de sa mission essentielle mais il doit accomplir d'autres missions.

Conformément à l'article 28 de la loi 91-08, les missions du commissaire aux comptes consistent en:

a) La mission de contrôle :

Le commissaire aux comptes a pour mission permanente de :

- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou sociétaires,
- Vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur,
- Vérifier également les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de ladite entreprise ont intérêt direct ou indirect.

b) La mission de certification :

Le commissaire aux comptes est chargé de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société et des organismes prévus à l'article 1 de ladite loi (sociétés commerciales y compris sociétés de capitaux, des associations, des mutuelles sociales et des syndicats) à la fin de l'exercice.

c) La mission d'information :

Le commissaire aux comptes est tenu à signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance.

2- Les prérogatives : (La loi N° 91-08 du 27 Avril 1991 et décret exécutif N°96-136 de l'année 1996)

Selon les dispositions de la loi N°91-08 et le décret exécutif N°96-136, on comprend que, les prérogatives du CAC sont très larges, elles s'exercent par:

a) Le droit d'être informé et coopéré:

Il appartient au membre de l'ordre d'exiger de son client ou de son mandant la coopération nécessaire à l'effet d'accomplir sa mission. Il peut demander :

- A tout moment tous les documents et toutes les écritures de la société ou de l'organisme lui soient remis et il peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société ou de l'organisme toutes les explications et informations,

- De lui faciliter l'accès aux services pour les besoins de sa mission,

- Que les tâches incombant à l'entreprise soient accomplies en temps opportun afin de faciliter sa mission,

- Que tous faits de nature à modifier de manière substantielle les modalités et obligations contractuelles fixées dans la convention ou lettre de mission soient portés à sa connaissance.

- Il peut également requérir des administrateurs d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation,

- Les administrateurs des sociétés remettent chaque semestre au moins, aux commissaires aux comptes, un état comptable établi selon le schéma de bilan et de documents comptables prévus par la loi.

b) Le droit d'investigation :

Les commissaires aux comptes ont le droit de procéder à toutes les vérifications nécessaires. Sous réserve de l'observation des normes de vérification et des devoirs professionnels, le commissaire aux comptes détermine librement l'étendu et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle.

c) Le droit d'être convoqué à toutes les assemblées d'associés ou d'actionnaires:

Le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion du conseil d'administration ou de surveillance qui arrête les comptes de résultats et le bilan de l'exercice écoulé, au plus tard 45 jours avant sa tenue.

Ils assistent également aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée en relation avec l'accomplissement de leurs fonctions.

d) Autres droits :

Les commissaires aux comptes peuvent être désignés en qualité de commissaire aux apports, conformément aux dispositions légales en vigueur ;

Ils peuvent également dans l'exercice de leurs fonctions et à leurs frais et sous leur responsabilité, se faire assister par tout autre expert professionnel.

Chapitre III: Les obligations et responsabilités du commissaire aux comptes

1- Les obligations : (Décret exécutif N°96-136 de l'année 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé)

a) Ses obligations dans l'exercice de sa profession et dans ses rapports avec les clients et mandants :

Conformément aux dispositions dudit décret, le membre de l'ordre :

- Doit faire preuve de la plus grande discrétion dans l'exercice de ses missions et s'attacher, dans sa vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible d'altérer la dignité et l'honneur de la profession,
- Il doit notamment accomplir sa mission avec rigueur et sérénité,
- Les diligences doivent être basées sur les normes publiées par l'ordre ou les normes généralement admises,
- Les rapports des membres de l'ordre avec les clients ou leurs mandants sont basés sur la loyauté, l'indépendance et l'obligation d'accomplir leurs missions avec honneur et conscience,

- Le professionnel doit exécuter avec diligence, conformément aux normes professionnelles, tous les travaux nécessaires en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requises ainsi que les règles d'éthique professionnelle.

Dans l'exercice de ses missions relatives à la tenue de la comptabilité et à l'établissement du bilan, à la surveillance, à l'audit financier et comptable, aux déclarations fiscales et sociales et conseil de gestion, le professionnel doit :

- Exécuter la prestation requise avec diligence ;
- Respecter les délais convenus ;
- Tenir le client informé ;
- Mener, en matière d'audit, toute investigation nécessaire de nature à lui permettre de formuler une opinion motivée et fondée ;
- De veiller, en ce qui concerne les déclarations fiscales, au respect, par ses clients, de la législation en vigueur en la matière en s'entourant des précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité qui altérerait son impartialité et son indépendance et engagerait sa responsabilité,
- De veiller également à faire observer par leur personnel et leurs stagiaires l'obligation de secret professionnel.

Ils sont toutefois déliés du secret professionnel dans les cas prévus par les lois et règlements en vigueur et notamment :

- En vertu de l'obligation de communication des documents, prévue au profit de l'administration fiscale ;
- À la suite d'information ou d'instruction judiciaires ouvertes à leur encontre ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage ;
- Par la volonté de leurs mandants.

Le membre de l'ordre a le devoir et la responsabilité, selon la nature de la mission qui lui est confiée, d'étudier et de proposer, dans le respect de la légalité, les solutions les plus appropriées. Les obligations techniques varient selon la nature de la mission. Lorsqu'il s'agit de missions contractuelles, la nature et le volume des travaux doivent être précisés, soit dans la lettre de mission ou convention, soit le cas échéant, dans la note d'honoraires. La convention ou lettre de mission dûment signée par les parties, doit préciser notamment :

- La nature et le volume des travaux à exécuter ;
- La périodicité ou la durée de la mission ;
- Le montant total des honoraires ;

- Le montant des avances sur honoraires payable au commencement et pendant la réalisation des travaux ;

- Les conditions générales de collaboration entre les parties.

Le ou les commissaires aux comptes doivent signifier l'acceptation de leur nomination :

- Soit en apposant leur signature sur le procès-verbal de l'assemblée générale qui les a nommés, suivi de la mention « bon pour acceptation de la fonction de commissaire aux comptes » et de la date ;

- Soit au moyen d'une lettre d'acceptation.

En vertu de l'article 46 de la loi N° 91-08, pour démissionner, le commissaire aux comptes doit veiller à observer un préavis de trois (3) mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectuées.

b) Ses obligations dans ses rapports avec l'ordre :

Le professionnel est tenu d'informer dans le délai d'un mois, par lettre recommandée avec accusé de réception, le conseil de l'ordre national de tout évènement important survenant dans sa vie professionnelle et notamment :

- Des poursuites administratives ou judiciaires ;

- Des litiges graves l'opposant à ses confrères, ses clients ou ses mandants ;

- De la suspension volontaire de ses activités en fournissant la preuve de la clôture de ses dossiers ou, le cas échéant, des dispositions prises en accord avec ses clients ou ses mandants ;

- De la cessation définitive de ses activités ;

- Du changement du domicile professionnel.

Le commissaire aux comptes doit notifier à l'ordre sa nomination, par lettre recommandée avec accusée de réception dans le délai de dix (10) jours, à compter de la date d'acceptation de chaque mandat.

c) Ses obligations dans ses rapports avec ses pairs :

Le membre de l'ordre sollicité par un client ou un mandant en vue de remplacement d'un confrère ne doit accepter la mission qui lui est proposée qu'à la condition de :

- S'être assuré que cette demande n'est pas motivée par le désir de se soustraire à une exacte application de la loi ou de la réglementation en vigueur ;

- Avoir informé son confrère par lettre recommandée avec accusée de réception de la sollicitation dont il est l'objet. Une copie de cette lettre est adressée au conseil de l'ordre.

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

Le comportement des confrères entre eux doit traduire un esprit de confraternité et de solidarité. Ils se doivent assistance et courtoisie réciproques et doivent s'abstenir de tous propos malveillants et, d'une manière générale de toute action susceptible de nuire à un confrère ou à la profession. Lorsqu'un désaccord, d'ordre professionnel, surgit entre eux, ils doivent tenter de le résoudre entre eux à l'amiable, le soumettre au président du conseil de l'ordre, ou bien saisir la chambre de conciliation de discipline et d'arbitrage. Toute dénonciation non fondée susceptible de porter préjudice à un confrère constitue une faute.

d) Ses obligations relatives à l'encadrement des stagiaires :

Les membres de l'ordre sont tenus de prendre en charge les experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables stagiaires qui leur sont désignés par l'ordre, d'assurer leur encadrement et formation professionnelle et de leur allouer une indemnité en rapport avec les tâches et les missions qui leurs sont confiées.

Le maître de stage doit accorder aux stagiaires toutes facilités pour :

- Suivre les cours de préparation aux examens donnant accès à la profession ;
- Participer aux séances de travaux pratiques et aux actions de formation destinées à cette préparation, aux examens ainsi qu'aux réunions destinées au contrôle du stage ;
- Se préparer aux épreuves des examens ;
- Disposer d'un congé spécial non rémunéré, déterminé d'un commun accord avec les stagiaires, permettant de concilier la préparation aux examens et les contraintes professionnelles du cabinet.

Le membre de l'ordre ne peut, pendant l'année suivant son inscription au tableau de l'ordre, accepter une mission proposée par un client ou un mandant d'un de ses anciens maître du stage, sauf accord écrit de celui-ci.

2- Les responsabilités :

Dans l'exercice de ses fonctions, le commissaire aux comptes encourt trois sortes de responsabilités; civile, pénale et disciplinaire.

a) La responsabilité civile:

En vertu de l'article 49 de la loi N° 91-08 "Les experts comptables et les commissaires aux comptes ont une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats" c'est-à-dire qu'on ne peut pas lui reprocher une faute dès lors qu'il met en œuvre l'ensemble des procédures et des règles applicables en terme d'audit comptable.

Deux séries d'arguments militent à l'appui de cette qualification.

Les uns sont tirés de la loi de 1991 l'article 28 alinéa 1er, impose au commissaire aux comptes de certifier la régularité et la sincérité des comptes et non pas l'exactitude des comptes. De l'autre côté, l'article 715 bis 10 -1° du Code de commerce laisse entendre que le commissaire aux comptes procède légitimement par des sondages ; or les sondages ne permettent aucunement de découvrir toutes les irrégularités éventuelles.

Aux termes de l'article 45 la loi N° 91-08 du 27 Avril 1991, "Les commissaires aux comptes sont responsables envers la société ou l'organisme des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé les infractions en conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance". De son côté l'article 715 bis 14 du Code de commerce stipule que: « Les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables, des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la République ».

En rapprochant ces deux textes, on entend que, la faute susceptible d'engager la responsabilité du commissaire aux comptes doit être une faute personnelle, constitutive d'un manquement aux obligations professionnelles fixées par la loi, les règlements et les normes. Ils ne sont pas civilement responsables des

infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire si ils les ont révélées dans leur rapport à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance et/ou au procureur de la république.

Les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes engage sa responsabilité à l'égard de la personne morale contrôlée, des actionnaires, associés, sociétaires ou membres ou encore à l'égard des tiers sont celles du droit commun de la responsabilité civile.

b) La responsabilité pénale :

Comme toute personne physique ou morale, un commissaire aux comptes encoure une responsabilité pénale s'il se rend coupable de l'une des infractions définies et réprimées par le législateur. L'application du droit pénal propre au commissariat aux comptes suppose que le commissaire aux comptes ait failli à l'une de ses obligations fondamentales, par action ou par omission. Il peut être incriminé en qualité d'auteur principal ou de complice d'infractions commises par d'autres personnes, principalement par des dirigeants sociaux.

En vertu de l'article 52 de la loi N° 91-08, la responsabilité pénale des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, peut être engagée conformément au code de procédure pénale pour tout manquement à une obligation légale.

b-1 Les incriminations pénales relatives à l'exercice de la profession :

L'exercice irrégulier de la profession prend deux formes ; il s'agit :

- D'une part, de l'atteinte aux monopoles professionnels;
- D'autre part, de l'exercice de la profession en situation de dépendance pour violation d'une incompatibilité professionnelle.

b-1-1 Atteinte aux monopoles professionnels:

En ce qui concerne, l'atteinte aux monopoles professionnels, la profession de commissaire aux comptes ne peut être exercée que par les personnes physiques ou morales régulièrement inscrites sur la liste professionnelle tenue par l'Ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

L'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes est inscrit dans l'article 54 de la Loi N° 91-08. Cet article fait de l'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes ou de comptable agréé toute personne non inscrite ou dont l'inscription a été suspendue ou retirée et qui continue à effectuer les opérations prévues par les textes. Est également assimilée à l'exercice illégal de la profession, l'usurpation de l'un de ces titres ou des appellations de société d'expertise comptable, d'entreprise de comptabilité ou de titre quelconque tendant à créer une similitude ou une confusion avec ses titres et ces appellations.

b-1-2 Atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes :

La Loi de 1991 affirme avec force la nécessité pour le commissaire aux comptes d'exercer sa profession en toute indépendance (articles 3 et 16) en lui dressant des situations d'incompatibilités avec certaines activités ou qualités. Ainsi, le commissaire aux comptes ne saurait être choisi parmi les dirigeants de la société ou parmi les personnes qui reçoivent de la société une rémunération quelconque (article 33), tandis que l'article 34 détermine, nous l'avons noté, des incompatibilités spéciales.

La violation des dispositions relatives aux incompatibilités entraîne la nullité de la désignation du commissaire aux comptes et par voie de conséquence, celle de tout le contrôle auquel il se serait livré.

b-2 Les incriminations pénales relatives à l'exercice des missions :

Le commissaire aux comptes peut commettre différentes infractions; Celles liées à la confirmation d'informations mensongères, celles liées à la violation du secret professionnel et enfin celles liées au défaut de révélation de faits délictueux. Ces infractions peuvent être sanctionnées sur le fondement de l'article 830 (Décret législatif n°93-08) du Code de commerce.

c) La responsabilité disciplinaire :

Le renforcement du rôle du commissaire aux comptes dans le contrôle des sociétés, et l'amélioration de l'organisation de cette profession ont contribué à la mise en place d'une véritable responsabilité disciplinaire. L'article 53 de la loi n°91-08 de l'année 1991 dispose en effet que « la responsabilité disciplinaire des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, peut être

engagée devant l'ordre national pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles ».

Il y a deux catégories de fautes disciplinaires :

- Celles relatives à la compétence professionnelle : par exemple, le non respect de diverses obligations du commissaire aux comptes envers la société dans une même entreprise, la négligence grave...

- Celles résultant d'un fait contraire à l'honneur et à la probité commis par un commissaire aux comptes : les manquements à l'honneur sont traditionnellement considérés comme des fautes disciplinaires dans les professions soumises à discipline. Une telle pratique est bien entendu suivie à l'égard des commissaires aux comptes.

Tout recours contre de telles sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur (Article 53 alinéa 2 de la loi n° 91-08 de l'année 1991).

Conclusion

La certification du Commissaire aux Comptes n'a pas pour objectif de délivrer un certificat de bonne gestion, ni de garantir la pérennité des résultats de l'entité. Par contre, l'opinion exprimée dans le rapport est précieuse pour l'entrepreneur dans l'appréciation des risques financiers et juridiques. Elle traduit l'assurance raisonnable obtenue par le commissaire aux comptes sur la base des diligences mises en œuvre et s'appuyant sur des normes reconnues.

En outre, le commissaire aux comptes possède des moyens, intellectuels et matériels, d'investigation limités ; il ne doit ni s'immiscer dans la gestion de la société ni refaire sa comptabilité, mais à examiner plus soigneusement les comptes qui révèlent des anomalies et de s'assurer que les comptes présentés par la société sont réguliers et sincères, que les opérations juridiques sont régulières, et que des infractions graves n'y soient commises à sa connaissance, sans que le procureur de la République n'en soit informé.. Dans cette optique, il peut procéder à des sondages (voir article 715 bis 10-1° du Code de commerce). Finalement, le commissaire aux comptes dans l'exercice de ses missions légales n'apparaît que comme un réducteur d'incertitude. Il ne saurait, sauf dans quelques cas particuliers, offrir la certitude que tout est correct au sein de l'entreprise contrôlée.

Lorsque le commissaire aux comptes constate des inégalités entre les actionnaires, il doit les signaler au conseil d'administration et à l'assemblée générale

des actionnaires. Il porte également à la connaissance des actionnaires les irrégularités qu'il a relevées au cours de l'accomplissement de sa mission. Chaque année présente aux actionnaires un rapport général d'audit des comptes annuels, également à la disposition des tiers. Ce rapport constitue un support légal de l'expression de l'opinion du Commissaire aux Comptes sur les comptes, et marque le point final de sa mission annuelle.

Le commissaire aux comptes apprécie, sous sa responsabilité et compte tenu des usages professionnels, les diligences qu'il doit déployer et les techniques de vérification qui lui paraissent les mieux appropriées ; c'est ce qui semble ressortir des termes de l'article 39 de la Loi de 1991.

Le contrôle du commissaire aux comptes, bien que permanent dans sa définition, n'implique pas sa présence de tous les instants ou celle d'un collaborateur au sein de la société.

En fin, pour garantir la bonne certification des comptes, le commissaire aux comptes doit être totalement indépendant de la société. Il ne viendrait à personne d'accepter que le CAC soit directement lié à la société dont il certifie les comptes.
