

: LE COMMISSARIAT AUX COMPTES :

Historique du commissaire aux comptes.

L'historique du commissariat aux comptes est très liée à celles des sociétés par actions, et son évolution à travers le temps, a été dicté par le développement qu'a connu le droit commercial, et principalement le droit des sociétés dans les pays industrialisés.

A l'origine, les commissaires aux comptes étaient nommés pour une mission de contrôle pour une courte période .qui précède généralement l'assemblée des actionnaires ; leur Rôle consistait essentiellement (et très souvent) à établir une brève approbation des comptes comptables, sans aucun contrôle approfondi.

C'est après la grande crise économique et financière de 1929 a qui frappé le monde capitaliste, que le commissariat aux comptes va connaître un grand essor .Se ce fait, il va devenir un instrument de contrôle efficace et permanent, et que la profession va être exercée par des personnes hautement qualifiées, désignées par les actionnaires des entreprises dans le but principal de sauvegarder leurs intérêts.

Nombreux, sont les pays occidentaux qui ont élaboré des lois et des réglementations destinées à améliorer l'efficacité du contrôle qui devrait être exercé par le commissaire aux comptes.

En Algérie, il convient de signaler, que les lois françaises, en matière du commissariat aux comptes, ainsi que le contrôle des sociétés par actions ont été reconduits jusqu'à 1975, année de promulgation du code de commerce.

Néanmoins, il y à lieu de préciser , que dès 1970 la loi algérienne prévoyait le contrôle des sociétés nationales par l'intermédiaire des commissaire aux compte, c'est ainsi que l'ordonnance n° 69-107 du 31/12/1969 portant loi de finances pour l'année 1970 stipulait que le ministère d'état chargé des finances et du plan devrait désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes auprès

Chaque société nationale, ou établissement publique ayant un caractère industriel et d'analyser leur situation active et passive.

Par ailleurs le code de commerce de 1975 dans son livre (IV), titre 1, section 5,

"contrôle des sociétés par actions " et par le biais de sont article 678, oblige les sociétés par actions à désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes, et à défaut de cette nomination, ou en cas d'empêchement, ou de refus, il est procédé a leur nomination par ordonnance du président du tribunal du siège de la société.

Actuellement, avec la transformation de la grande majorité des entreprises publiques en sociétés par actions, et l'entrée en vigueur des récentes reformes économique et principalement le début de privatisation de certaines sociétés et organismes publique, le législateur Algérien, à donné une importance accrue a la profession du commissaire aux comptes.

Dans ce contexte, trois textes de lois ont été élaborés pour nieller à l'organisation et au bon fonctionnement de la profession ; à savoir :

- 1- loi N°91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes, et comptables agréés.
- 2- Décret législatif N°93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce.
- 3- Décret exécutif N° 93-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréée.

4- Définition de la mission de commissariat aux comptes :

Le commissariat aux comptes est une profession exercée par des professionnels agréés assermentés, compétents et indépendants, désignés par les administrateurs de l'entreprise contrôlée pour vérifier, contrôler et émettre un avis (certificat) sur la sincérité et la régularité des comptes et des documents comptables de l'entreprise.

Au terme de la loi 91-08 du 27-04-91 qui détermine les conditions et modalités d'exercice de la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes et comptable agréer, il est commissaire aux comptes au sain de la présente loi, toute personne qui en son nom propre et sous sa responsabilité fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organismes. « Art : 27 »

Il s'agit donc d'un contrôle légal exercé par des professionnels dûment habilités, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, pour certifier la régularité et la sincérité des états et documents annuels d'une entreprise tels que, l'inventaire, le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan.

1.6 Nature et rôle du commissariat aux comptes :

Le commissaire aux comptes est souvent identifié par sa mission spéciale et permanente. C'est un professionnel de la comptabilité régulièrement inscrit sur le tableau de l'Ordre National, laquelle inscription est subordonnée à des conditions prévues par des textes législatifs, notamment de qualification et de diplôme.

Il intervient auprès des sociétés par actions et assimilées et certains organismes publics, sur la base d'un mandat, en vue de certifier la régularité et la sincérité de leurs comptes.

On aura remarqué que les notions de rôle et de mission se recoupent et se chevauchent aussi bien au plan lexical que doctrinal. Aussi, parlerons-nous de rôle lorsqu'il s'agit de décrire la vocation du commissaire aux comptes dans l'environnement des entités concernées par ce type de contrôle d'une manière générale. En revanche, nous utiliserons la notion de mission pour énoncer les tâches spécifiques, légales et limitatives de ce professionnel de la comptabilité. Nous aborderons le rôle du commissaire aux comptes essentiellement à travers trois aspects :

.1. L'aspect économique :

En certifiant les comptes d'une société ou d'un organisme quelconque, le commissaire aux comptes leur confère un caractère de fiabilité et de crédibilité. Comme s'il s'agissait d'un contrôle " par procuration ", les actionnaires, le banquier, le client, le fournisseur et toute tierce personne intéressée se trouvent plus confiants et rassurés devant des états financiers " authentifiés " par ce professionnel libéral plutôt que s'ils ne portent que la griffe du comptable ou du gérant.

Ce dispositif est une garantie supplémentaire pour tous les " consommateurs " de l'information financière et comptable ; il tend de ce fait à sécuriser les rapports entre divers intervenants économiques.

.2. L'aspect social :

A l'occasion de l'examen de la comptabilité d'une entité, le commissaire aux comptes dispose de par son expérience, d'un certain nombre de paramètres qui renseignent sur la santé financière de l'entité. Ainsi, lorsque certains indicateurs virent au rouge, le commissaire aux comptes prévient les dirigeants du risque encouru par leur société.

Il en est de même lorsqu'il est relevé une utilisation irrationnelle des ressources ou que la trésorerie accuse un déséquilibre compromettant.

On rassemble tous ces facteurs sous le vocable de " procédure d'alerte " qui couve parfois, comme nous le verrons plus loin, un conflit latent avec le principe de non immixtion dans les actes de gestion, également consacré par la loi.

.3. L'aspect juridique et judiciaire :

Ce volet évoque immanquablement la responsabilité du commissaire aux comptes. Cette responsabilité est en fait double : pénale lorsqu'il est question de révéler au procureur de la république tous les faits délictueux dont il a pris connaissance à l'occasion de l'examen des documents ou de toute autre investigation menée en vertu des attributions qui lui sont conférées par la loi.

A cet effet, le commissaire aux comptes est considéré comme un auxiliaire du parquet.

Autre son de cloche, la responsabilité est contractuelle lorsqu'il y a manquement au devoir d'informer les actionnaires et/ou les dirigeants sur d'éventuelles questions ou dysfonctionnements touchant à la vie de leur société.

Enfin, les cas d'infraction et de manquement aux règles professionnelles et déontologiques sont portés devant la commission de discipline de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

I- La dimension de la mission :

Une mission d'audit des états de synthèse a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils traduisent d'une manière régulière et sincère, la situation financière de la société, ainsi que le résultat de ses opérations et le flux de sa trésorerie.

Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un référentiel de travail à même de lui permettre de rassembler des éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ces états de synthèse, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. Une telle assurance ne peut exister en audit, en raison de nombreux facteurs, tels que, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations

probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

Dans son rapport, l'auditeur donne son avis et :

- Certifie sans réserve,
- Certifie avec réserve,
- Refuse de certifier.

Une présentation sommaire de la nature de la mission s'avère nécessaire avant d'amorcer la présentation des particularités du commissariat aux comptes.

3- Diversité des missions et champ d'application du commissariat aux comptes :

Le commissariat aux comptes constitue un ensemble de missions qui peuvent s'ordonner en 4 catégories principales :

- Une mission d'audit visant à certifier les comptes au regard des notions de sincérité, de régularité et d'image fidèle ;
- Des missions spécifiques intervenant dans le cadre de la mission de certification et qui ont pour objet soit :
 - . De vérifier la sincérité de certaines informations ;
 - . De s'assurer du respect de certaines garanties légales particulières ;
- Des missions particulières relatives à la réalisation de certaines opérations ;
- Une mission de communication des opinions aux organismes et personnes désignés par la loi.

NB : c'est pour dire que le commissariat aux comptes n'est plus obligatoire pour SARL qui réalise moins de 10 000 000 DA de chiffre d'affaire

1.5 Les missions de commissariat aux comptes :

Le commissariat aux comptes constitue un ensemble complexe de missions qui peuvent se classer en deux catégories principales :

- Une mission principale d'audit permanente conduisant à certifier la sincérité et la régularité des comptes.
- Des missions légales spécifiques ou particulières relatives à certaines opérations.

5.1. Mission principale :

La mission principale consiste à vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans.

Cette mission aboutit à l'établissement d'un rapport dans lequel le commissaire aux comptes rend compte de ses travaux et de l'exécution de son mandat à l'assemblée générale.

Cette définition quelque peu équivoque est certainement à l'origine de certaines confusions qui surgissent actuellement dans les débats autour de cette mission.

Il est précisé en particulier que :

"Le commissaire aux comptes a pour mission de certifier que les comptes sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société. "

.2. Mission particulière :

En plus de la mission principale évoquée ci-dessus, le commissaire aux comptes peut être appelé à remplir d'autres missions prévues par les textes législatifs, nous citons à titre d'exemples :

- Le commissaire aux comptes doit s'assurer que le conseil d'administration ou le conseil de surveillance selon le cas détient au moins 20 % du capital social de la SPA et que chaque membre dispose du nombre d'actions prévues par les statuts. Cette mesure est très importante dans la mesure où les actions des membres du conseil sont destinées à couvrir leurs actes de gestion (Articles 621 et 659 du code commerce).
- Le commissaire aux comptes doit s'assurer du respect de l'égalité entre actionnaires (Article 715 Bis 4 du code de commerce).
- Le commissaire aux comptes encadre certains événements importants dans la vie de la société tels que la fusion - scission, la modification du capital et l'émission de valeurs mobilières (actions et obligations).
- Le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes d'un établissement bancaire (avec l'assistance d'au moins un confrère) doit porter à la connaissance du gouverneur de la Banque d'Algérie toute infraction commise par la banque contrôlée (ordonnance 03-11 du 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit).
- Certification des 5 meilleures rémunérations servies par la société (Article 819 du code de commerce).

Elles portent notamment sur :

- La vérification de l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport annuel de gestion de l'organe d'administration.
- La vérification du respect de l'égalité entre les actionnaires.
- La révélation des irrégularités et inexactitudes
- La vérification des dispositions légale régissant les actions de garantie.
- La vérification des modalités de changement de forme et d'évaluation des comptes.
- La mention d'acquisition de participation.
- L'examen des conventions entre la société et ses administrateurs.
- La convocation de l'Assemblée Générale en cas de défaillance du conseil d'administration.
- L'exercice du droit préférentiel de souscription.
- La certification des rémunérations des personnes les mieux rémunérées.

A travers ces missions, le commissariat aux comptes apparait ainsi comme le "gardien de la légalité" dans la société.

Sa mission a pour finalité de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière à la charge de l'entreprise et de protéger les actionnaires, il concourt ainsi à la sécurité des transactions financières particulièrement dans le cadre d'un marché boursier.

.3. Caractéristique générale de la mission :

Est commissaires aux comptes, toute personne qui en son propre nom et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés commerciales , des associations, des mutuelles sociales et des syndicats.

Le commissaire aux comptes à pour mission, à l'exclusion de tout immixtion dans la gestion, de vérifier la valeur et documents de la société ou de l'organisme et de contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur. Il a notamment pour mission 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 la situation financière et du patrimoine de la société ou de l'organisme contrôlé.
- 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.

- Apprécier la conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de la dite entreprise ont des intérêts directs ou indirects.
- 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.

Lorsque une société ou un organisme établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes certifie également que les comptes consolidés sont sincères et ce, sur la base des documents comptables ou du rapport des commissaires aux comptes des entreprises où la société possède une participation.

La mission abouti à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserve de la régularité et de la sincérité des documents annuels éventuellement au refus de certification dûment motivé.

LE COMMISSARIAT AUX COMPTES.

II.1 Modalité de désignation :

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.

La durée de mandat est de trois années renouvelables une fois, au delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années.

Lorsqu'une société de 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.

Ces personnes ne peuvent exercer leur profession à titre d'associés, de sociétaire ou de salariés que dans une seule société de commissaire aux comptes.

1.1. **Les entreprises publiques industrielles et commerciales :**

Dans le cas des entreprises publiques industrielles et commerciales, des organismes des assurances sociales, des offices publics non autonomes, la désignation des commissaires aux comptes est effectuée, conformément aux dispositions prévues par les statuts particuliers de ces établissements, parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre national.

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

1.2. **Les sociétés par actions :**

Au chapitre des dispositions spécifiques aux sociétés par actions, il est stipulé que l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne, pour trois exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.

Les commissaires aux comptes sont nommés pour trois exercices, leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du troisième exercice.

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

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

1.3. **Les sociétés à responsabilité limitée :**

Pour ce qui des sociétés à responsabilité limitée (SARL & EURL), les modalités de désignation des commissaires aux comptes sont celles applicables aux sociétés par actions.

1.4 Autres sociétés :

Dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, un ou plusieurs actionnaires, représentant au moins 1/10 du capital social, peuvent demander en juste motif, la récusation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale.

S'il est fait droit à la demande, un nouveau commissaire aux comptes est désigné en justice,
Il demeure en fonction jusqu'à l'entrée en fonction du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale.

En cas de faute ou d'empêchements les commissaires aux comptes peuvent à demande du conseil d'administration, du directoire d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 1/10 du capital social ou de l'assemblée générale, être relevés de leurs fonctions avant l'expiration normale de celle-ci par la juridiction compétente.

Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée générale en remplacement d'un autres, ne demeure, en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Si l'assemblée omet de désigner un commissaire aux comptes, tout actionnaire peut demander en justice le désignation d'un commissaire aux comptes, le président du conseil d'administration ou du directoire dûment appelé, le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée générale à la nomination du ou des commissaires aux comptes.

Lorsqu'à l'expiration des fonctions d'un commissaire aux comptes, il est proposé à l'assemblée générale de ne pas le renouveler, le commissaire aux comptes doit être entendu par l'assemblée générale.

II.2 incompatibilité et interdictions :

Une série d'incompatibilités et d'interdictions sont prévues par la loi afin d'encadrer l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, elles s'étendent aux membres des sociétés de commissaires aux comptes.

2.1. Les incompatibilités de profession du commissariat aux comptes :

En vue de permettre l'exercice de la profession en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatibles avec la profession de commissaires aux comptes.

- Toute activité commerciale en qualité de commerçant en la forme d'intermédiaires 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.

Au chapitre des incompatibilités prévues par le code de commerce, pour les sociétés par actions, ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société :

- Les parents et alliés au quatrième degré inclusivement, des administrateurs des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société.
- Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, le conjoint des administrateurs ainsi que les membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société.
- Les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs ou des membre du directoire ou du conseil de surveillance ,un salaire ou une rémunération en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes.
- Les personne ayant perçu de la société une rémunération, à raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes, et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs fonctions.
- Les personnes ayant été administrateurs, membre du conseil de surveillance, du directoire et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

.2. Les interdictions de la profession du commissariat :

Il est interdit aux commissaires aux comptes :

- D'effectuer toute expertise pour des entreprises dans lesquelles ils possèdent, même indirectement, des intérêts.
- D'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations.

- D'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert judiciaires auprès d'une société ou d'un organisme dont ils contrôlent les comptes.
- D'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'ils ont contrôlé moins de trois ans après la cessation de leurs mandats.

La loi dispose que les personnes ayant reçu de la société ou de l'organisme durant les trois dernières années des salaires, honoraires et autres avantages notamment sous forme de prêts, d'avance ou de garanties ne peuvent être nommées commissaire aux comptes auprès de la même société ou du même organisme.

Au cours de leurs mandats, les commissaires aux comptes ne doivent 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.

Chapitre N°2 : Le commissaire aux comptes :

Définition du commissaire aux comptes :

toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité , a pour mission habituelle de certifier la sincérité , la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

1- Nomination du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes peut être nommé de deux façons différentes :

a) Par les statuts :

L'article 30 de la loi n° 91-08, et l'article 715 bis 4 , du décret législatif n° 93-08, stipulant que les commissaires aux comptes sont désignés après leur accord. Par l'assemblée générale des actionnaires, ou par l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels inscrit au tableau de l'ordre national.

b) **Par justice :**

Selon l'article 678 du code de commerce 1975, et l'article 715 /bis 4 du décret législatif, la justice peut nommer un commissaire aux comptes, pour une société par actions, dans les cas suivants :

- 1- le défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale des actionnaires.
- 2- Cas d'empêchement pour un commissaire aux comptes d'accomplir sa mission (maladie grave, décès,...etc.).
- 3- refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes nommés d'effectuer la dite mission.

L'article n° 715/bis 8 du décret législatif 93-08 du 25/04/1993 autorise les actionnaires représentant 1/10 du capital social dans les sociétés faisant appel public à l'épargne. A demander en justice, pour un motif juste et valable, la récusions d'un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale. Dans les cas ou la justice leur donne droit, un nouveau commissaire aux comptes est désigné par ses soirs , qui demeure en fonction jusqu'à la désignation par l'assemblée générale, d'un autre commissaire.

2- **Responsabilité du commissaire aux comptes :**

3.1 **La responsabilité civile du commissaire aux comptes :**

Leur responsabilité ne peut être mise en jeu à l'occasion d'une procédure d'alerte dès lors que les dispositions légales sont respectées. Ils ne sont pas non plus responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire selon le cas, sauf si, en ayant en connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale.

On peut couvrir deux formes de responsabilité :

- ◆ Responsabilité des fautes personnelles commises dans l'exercice des fonctions du commissaire ;
- ◆ Responsabilité pour faute d'autrui ;
- ◆ Clauses de limitation de responsabilité

3.2 **La responsabilité pénale du commissaire aux comptes :**

Sa responsabilité pénale ne peut être que s'il a véritablement commis un délit pénal. L'article 52 de la loi 91-08 du 27/04/1991 prévoit que :

« La responsabilité pénale des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, peut être engagée conformément à une obligation légale. »

On trouve dans l'étendue de la responsabilité :

- ✓ Infractions relatives aux incompatibilités ;
- ✓ Le délit d'informations mensongères ;
- ✓ Le délit de non-révélation des faits délictueux ;
- ✓ La violation du secret professionnel ;
- ✓ L'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes et l'usage illégal du titre de commissaire.

3.3 **La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes :**

La responsabilité disciplinaire s'attache à tout membre de la profession de commissaire aux comptes dans l'exercice de sa vie professionnelle et privée. Au terme de l'article 53 de la loi 91/08 du 27/04/1991 :

« La responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes peut être engagée devant l'ordre national pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles ».

3- La durée du mandat du commissariat :

- 1- l'article 678 du code de commerce à fixer la durée du mandat du commissaire aux comptes a trois (03) ans.
- 2- L'article 678 de la loi 91-08 du 27/04/1991 stipule que la durée du mandat du commissaire aux comptes, est de trois années, renouvelables une (01) fois, mais au de la de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'après trois années de la fin du deuxième mandat.

En cas de remplacement d'un commissaire aux comptes démissionnaire, par un autre, ce dernier ne demeure en fonction de le temps restant du mandat de son prédécesseur.

Le décès, ou l'empêchement pour maladie grave, ou la démission légale du

commissaire aux comptes, mettant fin au terme du mandat néanmoins en cas de démission personnelle, le commissaire aux comptes doit avancer des motifs sérieux et valables.

Conformément à l'article 780 du code de commerce, la dissolution de la société ne met pas fin aux fonctions des commissaires aux comptes.

CHAPITRE III: L'ORGANISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

III.1 Démarche d'une mission de commissariat aux compte :

Le commissaire aux comptes organise l'intervention de ses travaux de contrôle et de vérification selon la démarche exposée ci après :

1.1. La prise de connaissance générale de l'entreprise :

Le Commissaire Aux Comptes doit avoir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement.

Cette prise de connaissance globale de l'entreprise s'effectue suite aux contacts et entretiens avec les responsables hiérarchiques, en particulier les dirigeants, les chefs d'entreprises services et le personnel nécessaire, afin de collecter les informations nécessaires et utiles lui permettant d'identifier les risques susceptibles d'affecter de manière significative les comptes de l'entreprise et mettre en péril sa pérennité.

Ces informations concernant notamment :

- La situation juridique de l'entité contrôlée (Statuts, Registre de commerce, Registre des délibérations des assemblées, PV de réunion du conseil administration etc....).
- Son organisation (organigramme général ; organigramme détaillé ; les procédures et autres règles établies).
- Sa situation économique et financière (trois derniers bilans et TCR, les rapports des Commissaires Aux Comptes, rapports d'Audit interne et externe quand ils existent ; les rapports de gestion, les budgets et plan de développement etc.).

1.2. **Appréciation du système de contrôle interne :**

L'appréciation du contrôle interne sur lequel le Commissaire Aux Comptes décide de s'appuyer pour orienter ses travaux. L'évaluation du contrôle interne permet au Commissaire Aux Comptes de s'assurer de l'existence de mesures de protection des actifs bien définies par la Direction et mises en œuvre par les différentes structures.

En effet le Commissaire Aux Comptes doit s'assurer :

- De l'existence d'un organigramme définissant les différentes fonctions ;
- De la séparation des tâches ;
- De l'existence d'un manuel de procédures mis à jour ;
- De l'enregistrement correct de toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise, conformément au Plan Comptable élaboré par l'entreprise qui est inspiré du Plan Comptable National.

De ce fait, le Commissaire Aux Comptes doit surtout appréhender l'organisation du système comptable de l'entreprise et d'apprécier le système du contrôle interne dont la défaillance peut remettre en cause la fiabilité des états financiers.

1.3. **Exécution des tâches :**

Les contrôles effectués par le Commissaire Aux Comptes portent :

- Sur la vérification matérielle des biens propriété de l'entreprise et patrimoine à sauvegarder.
- Sur l'examen critique des documents et pièces justificatives dont l'existence assure aux états financiers leur valeur déterminante.

III.2 **les méthodes et les théories du contrôle interne.**

Ces méthodes sont bien entendues les diligences professionnelles habituelles en la matière notamment mises en œuvre à travers les:

- Sondages ;
- Recoupements d'informations ;

2.1. **La méthode de sondage :**

Il s'agit des examens par sondage des écritures comptables des différents cycles de manières à vérifier leur bien fondé de valider les opérations par les pièces justificatives pour conformer leur réalité et conformité.

.2. **Méthode de recouplement d'informations :**

Cette méthode consiste à rapprocher deux ou plusieurs faits en vue d'un rapprochement afin d'apprécier l'authenticité des opérations effectuées.

Les recouplements permettent de :

- Vérifier la coordination des opérations ;
- Déceler les anomalies notamment les irrégularités, les inexactitudes et les insuffisances ;
- Apprécier la sincérité des éléments comparés.

.3. **Les outils de travail de l'auditeur:**

Pour pouvoir mener à bien sa mission, l'auditeur dispose d'un certain nombre d'outils et de méthodes de travail. L'utilité et l'efficacité de ces méthodes est fonction du type de contrôle à effectuer. On peut citer :

a. **Les questionnaires de contrôle interne :**

Les questionnaires de contrôle interne sont utilisés pour comprendre et /ou valider le système de contrôle interne de l'entreprise. Pour la compréhension du système, les questionnaires dits ouverts sont les plus recommandés, ils permettent de mettre en évidence les points forts et les points faibles du système.

Les questionnaires fermés sont plus utiles pour la validation et les testes devant être effectués sur les procédures de contrôle interne du système audité et notamment ses point forts.

b. **L'interview des responsables :**

L'interview fait parties des questionnaires ouverts, cette méthode reste très efficace, car elle permet d'acquérir des renseignements directement de la part des responsables.

Elle a le mérite de les mettre à contribution tout en préservant leur intérêt aux travaux, ce qui assure une plus grande fluidité de la communication.

Néanmoins, et pour tirer profit de cette méthode, il est indispensable de procéder de manières méthodique et organisée.

c. **Le programme de travail :**

C'est le pilier principal d'une mission d'audit car il permet de baliser et d'organiser tous les travaux de contrôle et de vérification à entreprendre. A ce

titre, le programme de travail constitue un véritable guide d'intervention et d'orientation pour l'auditeur.

d. La constitution du dossier permanent :

Le dossier permanent est constitué lors de la première intervention de l'audit (ou premier exercice du commissariat aux comptes), toutes les informations collectées à cette occasion y sont stockées, en plus du rapport annuel du commissariat aux comptes, ces informations sont d'ordre plutôt général et ont un caractère permanent, elles sont énumérées comme suit :

- Identification de l'entreprise et de ses missions.
- Questions à suivre.
- Aspects économiques, techniques et sociaux.
- Aspects financiers.
- Aspects comptables.
- Aspects juridiques.
- Aspects fiscaux.
- Documents mis à la disposition des actionnaires.
- Rapport d'audit et de commissariat des actionnaires.
- Autres rapports.

e. La constitution de dossier de contrôle annuel :

Ce dossier regroupe les informations collectées durant l'examen annuel des comptes (Commissariat aux comptes). Il est présenté par les rubriques suivantes :

- Points en suspense
- Conclusions générales
- Rapport sur les procédures
- Organisation générale du contrôle interne
- Etude et examen détaillés des comptes
- Examens spécifiques
- Etats financiers (Bilan, TCR...)

III-3 L'Audit des comptes de bilan et les comptes de gestion :

On peut développer notre analyse des comptes du bilan et les comptes de gestion et de résultats, comme résumé ci après :

.1. L'analyse des comptes du bilan (l'Actif et passif) :

a. **Les investissements** :

➤ **Inventaire des investissements** :

À la clôture de chaque d'exercice, les entreprises dressent un inventaire complet et détaillé de leurs investissements.

Chaque investissement doit être inscrit dans un Registre D'inventaire dans l'ordre chronologique.

Chaque investissement acquis devra porter un code qui sera gravé, afin que son identification soit facile lors de chaque inventaire.

En plus de ça, il doit exister au sein de l'entreprise un fichier des investissements valorisé, qui se caractérise par les informations ou les indications suivantes :

- Le code ;
- La date d'acquisition ;
- Le coût d'achat ;
- Le taux d'amortissement ;
- Les amortissements annuels et cumulés.

➤ **Le respect des taux légalement admis** :

Le travail consiste à vérifier si l'entreprise a bien appliqué les taux d'amortissements pour chacun des investissements qui figurent au fichier des investissements.

➤ **En cas de cession de l'investissement** :

Avant la cession d'un investissement, on doit veiller aux conditions suivantes :

- Procès-verbal, de commission ou structure dûment désignée par les procédures en place, sanctionnant (confirmant) la cession de l'investissement.
- Désignation de la structure de l'entreprise chargée de mener l'opération dans ces différents niveaux de concrétisations (volets juridique ; technique ; financier et comptable).

" Il demeure entendu qu'en matière de cession d'actifs, les dispositions sont déjà arrêtées par les statuts, les missions et responsabilité du conseil d'administration

....etc. dans le cas contraire l'accord préalable de l'AGO / AGEX et conseil d'administration. "

b. **Les stocks :**

Le travail du Commissaire Aux Comptes lors de l'analyse de la classe 3 des Stocks qui consiste à évaluer les procédures mises en place par l'entreprise. L'examen se caractérise par les jugements suivants :

- L'examen de l'inventaire physique des stocks se fait par sondage, on adoptant la méthode des 20/80 ;
- En ce qui concerne les traitements des écarts de stocks positifs ou négatifs l'auditeur doit vérifier la manière de l'enregistrement comptables et leur accord ;
- Existe t – il des stocks à l'extérieur ? Sont – ils inventories ; sont ils logés dans le compte 37 concernés.....etc.
- L'auditeur doit évaluer le montant de la provision pour les stocks morts ou pour dépréciation.....et le comparer avec le montant comptabilisé ;
- L'auditeur doit apprécier la méthode relative à la valorisation des produits finis et produits intermédiaire ;
- Le sort de la provision pour dépréciation des stocks, qui est devenu sans objet.

c. **Les créances :**

Les travaux de commissariat aux comptes ; lors de l'analyse de la Classe 4 Créance ; consistent à vérifier les règles et les procédures généralement admises par la profession comptable, qui se caractérisent par :

- un classement dans l'ordre croissant d'exigibilité : (40, 42, 43, 44, 45, 46, 47,48) ;
- une particularité d'analyse (méthode et approche) pour chaque compte de la Classe 4 (Créances) ;

Le Commissaire Aux Comptes portera ainsi son examen, sur le fondement et la nature des opérations de la façon suivante :

- L'analyse du solde de compte (grand livre) ;
- Vérification et sondage portant sur les pièces justificatives des opérations comptables.
- la confirmation directe.

d. **Les fonds propres** :

Les opérations qui affectent les capitaux propres, sont régies par des dispositions légales et réglementaires, de ce fait le **Commissaire Aux Comptes**, lors de l'analyse s'assure que la constitution de la société est bien réglementaire, ainsi il doit vérifier que :

- Le statut doit être un acte notarié (Article 595 du code de commerce) ;
- L'existence du capital social (Article 596 du code de commerce) ;
- Et l'existence des associés, et que les droits de chacun est bien identifiée ;
- La confirmation de la constitution de la réserve légale à hauteur de 5 %.

e. **Les dettes** :

Le Plan Comptable National, classe les dettes par nature en 50, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, ...etc.

Le travail du Commissaire Aux Comptes, lors de l'analyse de la Classe 5 dettes ; consiste à vérifier les règles et les procédures généralement admises par la profession comptable qui se distinguent, en général, par les principes suivants :

- Le principe de l'exhaustivité : que toutes les opérations ont fait l'objet d'un enregistrement ;
- Le principe de réalité (l'existence réelle de la dette) : que tout enregistrement est justifié par un document justificatif probant,
- Qu'il n'y a pas d'erreur dans la comptabilisation des montants (exactitude).
- Confirmation directe auprès des tiers.

.2. **analyse des comptes de gestion et de résultats (Charge et Produit)** :

A ce niveau, il y a lieu de respecter la séparation des exercices en faisant supporter à chaque exercice les charges qui le concernent, et en lui affectant les produits qui le concernent.

Les insuffisances :

Il s'agit d'insuffisances constatées, susceptibles d'altère le résultat de l'exercice et de remettre en cause la fiabilité des informations comptables.

Ces insuffisances se traduisent par les faits suivants :

- L'absence du rapprochement de l'inventaire physique et des données comptables : l'écart inexpliqué ;
- L'absence de fiche de stocks et leur mise à jour ;
- Le principe d'indépendance des exercices ne semble pas maîtrisé ; les charges concernant les exercices antérieurs ne font pas l'objet de transfert de charges ;
- La récupération de la taxe sur la valeur ajoutée privant l'entreprise « x » des avantages fiscaux ou encore la non récupération à tort de la taxe découlant de l'ignorance des textes ;
- Les charges non constatées concernant en particulier :
 - Le reliquat du congé annuel.
 - Les loyers, les frais du téléphone et télex qui sont généralement omis et par conséquent non provisionnés.
- Les charges fiscales et sociales en cas de non déclaration.
- Le non respect des délais réglementaires des dépôts des déclarations fiscales (IRG ; TVA ; IBS) et des déclarations sociales causes à l'entreprise des pénalités et des majorations de retard ;

Toutes ces anomalies apparentes remettent en cause la fiabilité des informations et par voie de conséquence du résultat de l'exercice.

III.4 **Etablissement du rapport du commissariat aux comptes :**

.1. **Le rapport général :**

- **Forme et contenu** : rédigé en termes clairs et simples, le rapport général comporte trois parties distinctes ;

La 1^{ère} partie : A essentiellement pour objet d'identifier avec précision, en rappelant la dénomination de l'entreprise (Raison Sociale) les documents examinés notamment le bilan en indiquant l'exercice concerné, le total du bilan et le résultat de l'exercice.

La 2^{ème} partie : Mentionne le respect des règles de la diligence en la matière lors de l'exercice de la mission et les méthodes de contrôle auxquels le Commissaire Aux Comptes s'est livré.

La 3^{ème} partie : Est consacrée aux observations et remarques faites en exécutant la mission d'audit et résultant des vérifications effectuées.

- **Opinion du Commissaire Aux Comptes :**

A partir des remarques et observations issues des contrôles et vérifications effectuées, le Commissaire Aux Comptes exprime en toute souveraineté, dans un rapport écrit son Opinion sur la sincérité et la régularité des comptes annuels et la fiabilité des états financiers qui lui ont été soumis.

C'est en fonction de l'importance des observations formulées et leur impact sur les comptes annuels et le résultat de l'exercice que le commissaire aux comptes exprime son opinion (Certification) en :

Certification les comptes annuels :

Certifiant les comptes annuels sans réserve : la certification sans réserve signifie que les comptes annuels sont établis conformément aux règles et les lois. C'est – à – dire le Commissaire Aux Comptes approuve la sincérité et la régularité (fiabilité) des comptes qui lui ont été soumis.

Certifiant avec réserves : Lorsque le Commissaire Aux Comptes constate des irrégularités ou des anomalies, mais sans qu'elles touchent la sincérité et la conformité des comptes annuels ; il certifie les comptes de l'entreprise avec réserves.

Mais l'impact des réserves et des observations ne doit pas être significatif sur les états financiers selon un seuil de signification à fixer en fonction de la nature des anomalies et irrégularités relevées.

- **Refusant de certification des comptes annuels :**

Signifie que le Commissaire Aux Comptes n'approuve pas les comptes en exprimant son désaccord par le refus de certifier les comptes qui lui été soumis. Pour cela, le Commissaire Aux Comptes doit exposer les causes et les motifs qui touchent la sincérité et la conformité des états financiers.

.2. **Rapports spéciaux :**

- **Le rapport spécial sur les Conventions avec les Administrateurs :**

Le rapport général de certification des comptes annuels est accompagné d'un rapport spécial.

Le rapport spécial, est établi uniquement sur les conventions autorisées entre la société et administrateurs ou dirigeants ou membre du conseil d'administration.

Le Commissaire Aux Comptes ne s'exprime pas sur l'opportunité de ces conventions ; il se contente en effet, de fournir les indications suivantes :

- Enumération des conventions soumises à la procédure d'autorisation ;
- Nom des administrateurs, dirigeants ou membres du conseil d'administration intéressés.
- La nature et l'objet des conventions ;
- Modalités des conventions permettant d'apprécier les intérêts des conventions à conclure.

En cas d'absence de convention, le Commissaire Aux Comptes doit le signaler dans son rapport spécial.

- **Rémunération globale :**

Conformément aux dispositions de Article 680 et 819 du code du commerce, le Commissaire Aux Comptes certifie le montant global des rémunérations versées aux cinq personnes les mieux Rémunérées par la société.

- **Résultat de cinq dernières années :**

Conformément à « l'Article 678 du Code du Commerce », le Commissaires Aux Comptes doit rappeler le résultat des cinq dernières années enregistrées par l'entreprise.

CONCLUSION :

La mission principale du Commissaire Aux Comptes consiste dans à la certification des comptes et revêt un caractère d'intérêt général. Elle à pour objet de garantir à la fois aux actionnaires, aux personnels, aux banquiers, à tous ses créanciers et aux dirigeants, qu'un professionnel qualifié et indépendant a acquis la conviction que tous les comptes présentés sont réguliers et sincères.

Les vérifications effectuées par le Commissaire Aux Comptes présentent un grand intérêt aux actionnaires ainsi qu'à tous les tiers intéressés par la sincérité des états financiers présentés.

Depuis la promulgation de la loi française de 1867 qui a institué le dispositif de contrôle par le commissaire aux comptes, le rôle et les missions de ce professionnel de la comptabilité n'a jamais cessé d'évoluer pour s'adapter aux nouvelles données économiques et sociales.

Ainsi, cette mesure, qui n'avait concerné à ses débuts que les sociétés par actions, a fait tâche d'huile pour toucher tour à tour les entreprises publiques économiques, les associations, les mutuelles, les syndicats, les associations et les sociétés de capitaux de droit privé.

En effet, le redémarrage de l'activité boursière, les développements institutionnels et le déploiement du partenariat dans un contexte de globalisation accrue plaideront à coup sûr pour le renforcement et la mise à niveau de la profession de commissaire aux comptes.