

République Algérienne Démocratique Et Populaire
Ministère De L'enseignement Supérieur Et De La Recherche
Université Abdelhamid Ibn Badis
Mostaganem Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales Et De Gestion



Mémoire De Fin D'étude
En Vue De L'obtention De Diplôme De Master
Option : Audit Comptable Et Contrôle De Gestion

Les Diligences De Commissaire Aux Comptes
Face A La Non Continuité d'exploitation

Réalisé par :

BOUADJADJ Abd el Hakim

BOUAZZA Mohamed

Membres du jury :

Dr : SELIMANE Sofiane

Dr : AKKERMI Hammou Mohamed

Dr : MERHOUM Mohamed El Habib

Président

Encadreur

Observateur

Année Universitaire : 2020-2021

Remerciement

Au nom d'Allah le plus grand merci lui revient de nous avoir guidés vers le droit chemin qui est le savoir la science le respect à autrui et de m'avoir aidé tout au long de mes années d'études.

J'exprime ma profonde gratitude à monsieur **AKKERMI HAMMOU MOHAMED** qui a accepté de m'encadrer malgré ses nombreuses occupations, vos conseils et vos suggestions et votre savoir-faire ont été décisifs dans l'aboutissement de ce travail.

Je remercie également Monsieur **SLIMANE SOFIANE** d'avoir accepté de présider ce jury ainsi Monsieur **Dr MERHOUM MOHAMED EL HABIB** que je lui dois un grand respect, qui a accepté d'apprécier mon travail et de participer au jury, et de m'avoir donné ses précieuses informations tout au long de mes années à l'université.

Je tiens également à remercier ma mère, mon père, mes grands frères, ma sœur, mes belles sœurs pour le soutien que j'ai trouvé de leur part. Mes amis qui m'ont encouragé avec gentillesse.

Je remercie vivement Monsieur **ALAA MERHOUM** pour son accueil au sein de son bureau et de m'avoir consacré du temps pour le stage.

Enfin, j'adresse mes plus sincères remerciements à mon tuteur Monsieur **MOHAMED BOUZIANE** qui a su m'épauler remarquablement tout au long de cette période et qui m'a donné son savoir-faire et son soutien

Sommaire :

Introduction générale

Chapitre 1 : le commissariat aux comptes.....	1
Introduction.....	1
Section 1 : le commissaire aux comptes et l'audit légal.....	1
1. Cadre légal réglementaire et institutionnel en Algérie.....	1
1.1. Les textes régissent à l'audit légal.....	2
1.2. Les personnes et les entités assujetties à l'audit légal.....	3
1.3. L'organisation et le contrôle de la profession.....	5
2. Les normes d'audit légal.....	5
2.1. Les normes ISA.....	6
3.2. Les normes NAA.....	7
3. Le commissaire aux comptes.....	9
3.1. Historique et la définition des commissaires aux comptes.....	9
3.2. Le profil de commissaire aux comptes.....	10
3.3. Nomination et mode de désignation	11
3.4. La mission du commissaire aux comptes.....	12
4. Les droits du commissaire aux comptes.....	14
4.1. Une mission permanente.....	14
4.2. Le droit d'information et pouvoir d'investigation	14
4.3. Le droit à rémunération.....	15
5. Les obligations du commissaire aux comptes	15
5.1. Non-immixtion dans la gestion	15
5.2. L'information des dirigeants	16
5.3. L'information des actionnaires et du public	17
5.4. Une obligation de moyens.....	17
6. Les responsabilités du commissaire aux comptes.....	18
6.1. La responsabilité civile du commissaire aux comptes	18
6.2. La responsabilité pénale du commissaire aux compte	19
6.3. La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes.....	19

7. La déontologie du commissaire aux comptes	20
7.1. L'indépendance.....	20
7.2. L'intégrité	20
7.3. L'impartialité.....	20
7.4. Le conflit d'intérêts.....	20
7.5. La compétence	20
7.6. La confraternité.....	21
7.7. La discrétion et le secret professionnelle.....	21
Section 2 : Les démarche d'audite légal des comptes	21
1. Acceptation de la mission.....	21
1.1. La lettre de la mission.....	22
2. Prise de connaissance général et planification de la mission.....	23
2.1. L'acquisition de la connaissance et de compréhension de l'entreprise	23
2.2. Planification de la mission.....	24
3. Evaluation du contrôle interne.....	24
3.1. La saisie des procédures.....	25
3.2. Méthodes de description des procédures.....	26
3.3. Les tests de conformité.....	27
3.4. L'évaluation préliminaire du contrôle interne.....	27
3.5. Les tests de permanence.....	28
3.6. L'évaluation définitive du contrôle interne.....	28
4. Examen des comptes et des états financiers.....	28
4.1. Les tests de validation.....	29
4.2. Les tests de cohérence.....	29
5. L'émission des rapports.....	30
5.1. Les rapports généraux.....	30
5.1.1. Le rapport sur les comptes annuels.....	31
5.1.2. Structure des rapports	31

5.1.3. Opinion sur les comptes.....	32
5.1.3.1. Une Opinion favorable (certification sans réserve)	33
5.1.3.2. Une opinion avec réserve (certification avec réserve)	33
5.1.3.3. Refus de certifier (opinion défavorable)	35
5.2. Les rapports spéciaux	36
5.2.1. Le rapport sur le montant global des cinq (5) rémunérations les plus élevées.....	36
5.2.2. Le rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel.....	36
5.2.3. L'évolution du résultat des cinq (5) derniers exercices et du résultat par action ou part sociale	37
5.2.4. Le rapport sur les procédures de contrôle interne.....	37
5.2.5. Le rapport sur la continuité d'exploitation.....	38
CONCLUSION.....	39

Chapitre 2 : La commissaire aux comptes face à la non continuité d'exploitation.....42

Introduction.....42

Section 1 : le commissaire aux comptes face à la non continuité d'exploitation.....42

1. Le principe de continuité de l'exploitation à travers le droit comptable.....	42
1.1. Le droit comptable international.....	42
1.2. Le droit comptable algérien.....	43
1.3. Le droit comptable à l'épreuve de la crise.....	43
2. L'auditeur face au principe de continuité de l'exploitation.....	44
2.1. Les obligations de l'auditeur au regard de la continuité d'exploitation selon les normes professionnelles.....	44
2.1.1. Les normes de l'International Federation of Accountants.....	45
2.1.2. La réglementation Algérienne et les normes utilisées.....	46
3. Procédures d'évaluation des risques de la non-continuité d'exploitation.....	48
3.1. L'évaluation faite par la direction.....	48
3.2. Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation.....	48
3.3. Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés	49
4. Le double risque et la double contrainte de l'auditeur en cas de menaces sur la continuité d'exploitation.....	50

4.1. Le double risque.....	50
4.2. La double contraint.....	50
5. Le traitement préventif des défaillances.....	51
6. L'interdiction d'immixtion dans la gestion.....	52
Section 2 : Procédure d'alerte.....	53
1. Description et Caractéristiques essentielles de la procédure d'alerte	53
1.1. Description.....	53
1.2. Caractéristiques essentielles de la procédure d'alerte.....	54
2. Intérêt et risque de la procédure.....	55
2.1. Les arguments en faveur de la procédure.....	55
2.2. Argument en défaveur de la procédure.....	56
3. Application de la procédure d'alerte.....	57
4. La difficulté de mis en œuvre de la procédure d'alerte.....	58
4.1. Le déclenchement tardif.....	58
4.2. Interruption anticipée.....	58
5. La procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes (diroulement de la procedure).....	59
5.1. Phase 1 : information du président du conseil d'administration.....	59
5.2. Phase 2 : information du conseil d'administrations.....	60
5.3. Phase 3 : information des actionnaires.....	61
5.4. Phase 4 : information du tribunal de commerce.....	62
6. Les incidences de l'alerte sur la mission, les obligations et la responsabilité du commissaire aux comptes.....	64
6.1. L'alerte et le renforcement de la permanence de la mission du commissaire aux comptes.....	65
6.2. L'alerte et l'indépendance du commissaire aux comptes.....	65
6.3. L'alerte et le secret professionnel du commissaire aux compte.....	66
6.4. L'alerte et le principe de non immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion.....	66
6.5. L'alerte et la responsabilité du commissaire aux comptes.....	68
7. Événements postérieurs à l'émission du rapport.....	69
CONCLUSION.....	70

Chapitre 3 : étude de cas et l'analyse de l'entreprise.....	72
Introduction.....	72
1. Le bureau d'étude de commissaire aux comptes.....	72
2. Plan du bureau du commissaire aux comptes.....	72
3. Les services fournis par le bureau de commissaire aux comptes.....	73
4. Présentation de l'entreprise « OG »	73
5. Rapport spécial de continuité d'exportation et l'analyse financière de « OG » par le commissaire aux comptes.....	73
Conclusion générale.....	82
Références Bibliographiques.....	84

Listes de figures

- **Figure 1** : Schéma évaluation du contrôle interne
- **Figure 2** : Schéma des phases de la procédure d'alerte
- **Figure 3** : Plan de bureau de commissaire aux comptes

Liste des tableaux

- **Tableau 1** : Les normes ISA
- **Tableau 2** : Les associés de l'entreprise « OG »
- **Tableau 3** : Répartition du chiffre d'affaires - Part du client REXO
- **Tableau 4** : Evolution des créances sur REXO
- **Tableau 5** : L'endettement
- **Tableau 6** : la dépendance de OG aux concours bancaires à court terme.
- **Tableau 7** : active net
- **Tableau 8** : d'empreint

Liste abréviation

- **CNCC** Chambre national du commissaire aux comptes
- **SPA** Société par action
- **SARL** Société à responsabilité limitée
- **Eurl** entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
- **SA** Société anonyme
- **L'IASC** International accounting standards commutée
- **L'AASB** International audition assurance standards board
- **CAC** Commissaire aux comptes
- **ISA** International Standards on Auditing
- **NAA** Normes Algériennes d'audit
- **L'IFAC** International Federation of accountants
- **IASB** International Accounting Standards board
- **CNC** **conseil national comptabilité**



Introduction Générale

Introduction générale

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 sur la sincérité et la régularité des comptes et des documents comptables de l'entreprise.

Le commissariat aux comptes est une mission d'audit à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par les lois. Le commissaire aux comptes, nommé par l'assemblée des associés et, en cas de carence, par voie de justice, a pour mission permanente de vérifier les comptes de la société, en vue d'émettre son avis sur leur régularité, sincérité et image fidèle. Il est également chargé par la loi de certaines vérifications spécifiques et de certaines missions connexes.

Le commissaire aux comptes a pour missions 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 des sociétés et des organismes,
- 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 porteurs de parts,
- donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant,
- apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect,
- signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation,

Cette dernière mission revête un caractère particulier, car, lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte prévue par la loi.

La mise en œuvre de la procédure d'alerte repose sur un diagnostic du commissaire aux comptes, mais le législateur n'a pas retenu un ensemble de critères précis lui permettant de mettre

Introduction générale

En œuvre la procédure d'alerte puisqu'il évoque, d'une manière assez générale, «tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ».

Les critères de déclenchement de l'alerte sont transmis dans leur intégrale ambiguïté, à la compétence des commissaires aux comptes qui doit agir avec tact et finesse. À y regarder de près, le législateur s'est déchargé sur le commissaire aux comptes de la part essentielle de sa fonction.

L'identification des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation n'est pas évidente, puisqu'on ne saurait les énumérer de manière limitative.

De ce fait, et pour mieux cerner ce sujet, nous formulons notre problématique de la manière suivante :

Sur quels éléments doit le CAC se référer pour déclencher la procédure d'alerte ?

Pour répondre à cette problématique, nous la décomposons en quatre questions de recherches suivantes

1. Quelles sont diligences du CAC face à la convention de la continuité d'exploitation ?
2. Quels critères et quels ratios permettent mieux que d'autre de déceler les difficultés économique et financières des entreprises ?
3. Quel mécanisme doit mettre en œuvre le CAC pour déclencher la procédure d'alerte ?
4. Le déclenchement de la procédure d'alerte engage t'elle la responsabilité du CAC ?

Les hypothèses

Nous postulons les hypothèses suivantes :

L'hypothèse 1 : Perte d'exploitation récurrente détérioration important de la valeur des actifs d'exploitation.

L'hypothèse 2 : Pert de marché très important.

L'hypothèse 3 : Une procédure judiciaire qui t'avoir des conséquences financières



Chapitre 1 :

Le commissariat aux

Comptes

Chapitre 1 : le commissariat aux comptes

Introduction

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 c'est pour cela l'apparition du contrôle légal.

Le contrôle légal des comptes est la mission, confiée par le législateur à un corps professionnel pourtant sur les comptes annuels des entreprises tenues de s'y soumettre.

En Algérie, ce professionnel est le commissaire aux comptes. sa mission porte notamment sur la certification des comptes annuels et des comptes consolidés.

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi. Il est seul à voir le droit d'exercer cette mission .il peut être une personne physique ou une personne morale.

Pour avoir droit au titre et exercer les fonctions de commissaire aux comptes, il faut être inscrit sur le tableau de la chambre national du commissaire aux comptes

La finalité de l'audit légal est d'émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et de valider la pertinence de l'information financière délivrée aux actionnaires.

Cet audit se déroule dans le cadre du commissariat aux comptes et du commissariat aux apports et/ou à la fusion. Les missions d'audit légal se basent sur le respect de règles d'indépendance et de conflits d'intérêts fondées sur l'application des normes d'audit nationales et internationales.

Section 1 : l'audit légal et le commissariat aux comptes

1. Cadre légal réglementaire et institutionnel en Algérie

Le mot « audit » est issu du latin audite, c'est-à-dire « écouter » la première forme d'audit est, en France, le commissaire aux comptes, institué par la loi du 24 juillet 1867. Le commissaire aux comptes avait alors pour rôle la vérification des comptes d'une société pour s'assurer qu'ils avaient bien été établis selon les normes comptables couramment acceptées, qu'il n'y avait pas d'omissions de nature à altérer l'image fidèle et régulière donnée de la réalité économique de la société par les comptes. On a utilisé le concept de révision des comptes avant de lui préférer le terme d'audit.

Selon l'IFAC (international fédération of accountants), l'audit légal et une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « Donne une image fidèle », ou « présente sincèrement sous tous les aspects significatifs », qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif.

La dimension statutaire permet de différencier l'audit contractuel la légalité de l'audit repose sur le fait que l'activité de l'auditeur et exercée dans un cadre légal prédéfini. Algérie, il se confond avec le commissariat aux comptes et aboutit à une certification des états financier. Par contre, un audit peut être souhaité ou sollicité par une société en dehors de toute d'audit contractuel dans la mesure ou les missions d'un tel audit sont définies par un contrat entre l'auditeur et le client.

La dimension géographique fait référence à la position de l'auditeur : s'il fait partie de l'organisation qu'il doit auditer ou dont il doit auditer des processus ou des fonctions, on parlera d'audit interne. S'il est extérieur à l'entreprise, il sera question d'audit externe. L'audit externe peut ainsi être l'égal (commissariat aux comptes) ou contractuel.

L'audit légal est une « procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme, et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion » Larousse.

1.1. Les textes régissent à l'audit légal :¹

La profession du commissaire aux comptes est régie en Algérie depuis l'indépendance, par un ensemble d'articles repartis sur plusieurs textes réglementaires et législatifs parmi ces principaux textes on a :

- Le code de commerce (aspect, législative et réglementaire).

Cependant, c'est le code comme (aujourd'hui modifié par et codifié aux articles R 715 et suivants du code de commerce) qui l'érige véritablement en profession de la mission du commissaire aux comptes est aujourd'hui définie aux articles 715 Bis 4 et suivants du code de

¹ REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIB CHRISTOPHE GODOWSKI « MANUEL COMPTABILITE ET AUDIT »BERTI EDITIONS, ALGER, 2013,PAGE 131

commerce. D'autres textes de loi, en particulier la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions..., commissaire aux comptes..., ont étendu la mission du commissaire aux comptes. La même loi instaure une autorité de contrôle indépendante avec la réaction du conseil national du commissariat aux comptes CNCC et redéfinit les contours de l'exercice légal du commissaire aux comptes.

Elle s'intéresse aux domaines de la gouvernance dans la société aux conditions liées à l'exercice en réseau et apporte des prévisions sur la nature des liens personnels, financiers et professionnels que l'auditeur ne peut avoir avec l'entreprise qu'il contrôle. Elle oblige également le commissaire aux comptes.

- Les informations ont codifié dans :

- La loi est à l'origine de la révision de l'ancien loi et textes importants concernant l'organisation de la profession et le statut des commissaires aux comptes, en particulier la loi 91-08, relatifs au commissariat aux comptes.

- Le code déontologie

La loi 10-01 a conféré une portée réglementaire a cet instrument de la profession ;

- Le référentiel normatif

La loi 10-01 a, également, conféré une portée réglementaire a cet instrument de la profession.

1.2. Les personnes et les entités assujetties à l'audit légal :

La nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire pour les personnes ou entités entrant dans le champ d'application du contrôle légal. ¹

Tout comme le code de commerce article 715 bis 4 complétées et confirmées par l'article 12 de la loi de finances complémentaire 2005 qui présent que, l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national des experts comptables, des comptables agréés et des commissaires aux comptes. ²

¹ ALAIN BURLAUD « COMPTABILITE ET AUDIT DSCG4 » EDITION FOUCHER -11, RUE PAUL BERT- 2012

² CODE DE COMMERCE ARTICLE 715 BIS 4

A défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société, à la requête du conseil d'administration ou du directoire.¹

Cette demande peut être présentée par tout intéressé (gérant, dirigeant, actionnaire, associé, administrateur, etc. ...) Et dans les sociétés par action qui font appel à l'épargne publique, la demande de nomination de commissaire aux comptes peut être faite par la commission de l'organisation et de la surveillance des opérations en bourse¹.

La désignation d'un commissaire aux comptes est aujourd'hui obligatoire dans les :

- Sociétés commerciales par actions sociétés anonymes (SA), société en commandite par actions, société par actions simplifiée ;
- Personnes ou entités qui exercent une activité dont le chiffre d'affaires annuel supérieur à 10 000 000 DA (sociétés commerciales société en nom collectif,
 - Société en commandite simple, société à responsabilité limitée (SARL) EURL...);
 - Entreprises publiques et établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique.

Un commissaire aux comptes doit, également, être nommé dans de nombreuses autres organisations, notamment les :

- Groupements d'intérêt économique (GIE), à condition que le chiffres d'affaires dépasse 10 millions de dinars ;
- Associations pour d'utilité publique relais, sportives ;
- Les banques en Algérie
- ...etc.

Le commissaire aux comptes porte en effet la lourde responsabilité à l'égard des associés des actionnaires et à l'égard des tiers, de certifier les comptes sociaux, les états financiers, l'inventaire, le bilan et les résultats annuels de la société comme étant conformes, sincères, réguliers et reflétant l'image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité et de ses résultats annuels²

¹ CODE DE COMMERCE ARTICLE 715 BIS 4

² REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIB CHRISTOPHE GODOWSKI « MANUEL COMPTABILITE ET AUDIT » BERTI EDITIONS, ALGER, 2013 PAGE 533

1.3. L'organisation et le contrôle de la profession :

Le commissaire aux comptes exerce leur mission dans le cadre de la chambre nationale de commissaire aux comptes qui est considérée comme une organisation professionnelle.

La chambre nationale des commissaires aux comptes regroupe l'ensemble des commissaires aux comptes régulièrement inscrits et est régie par la loi n°10-01 DU 29 juin 2010, le décret n°11 le 26 du 27 janvier 2011 : qui fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la C.N.C.C. ¹

L'article 15 de loi 10-01 du 29 juin 2010 donne pour missions à chambre nationale des commissaires aux comptes

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

2. Les normes d'audit légal :

Les normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes ont une portée réglementaire, puisqu'elles doivent être homologuées par arrêté du garde des sceaux. Ce caractère public les rend opposables aux tiers et institutionnalise le rôle normalisateur de la compagnie ³.

L'harmonisation internationale de l'audit a commencé suite à la création de l'IASC en 1973 dont la mission était d'édicter des normes comptables applicables à l'élaboration des comptes et de promouvoir leur acceptation à travers le monde, l'IFAC (international federation

¹ LIEN WWW.CN-CNCC.DZ

² LA LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010 L'ARTICLE 15

³ REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIN, CHRISTOPHE GODOWSKI, MANUEL COMPTABLE ET AUDIT, BERTI EDITION, ALGER 2013, PAGE 546

of accountant) fut constituée le 7 octobre 1977 par 63 organisations professionnelles représentant 49 pays différents, l'objectif essentiel de l'IFAC est de favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées. Aujourd'hui, plus de 160 organisations professionnelles représentant plus de 120 pays réunissant ensemble environ un million de professionnels participent à l'IFAC.

La méthode de travail de l'IFAC consiste à choisir certains sujets et à en confier l'étude approfondie à une sous-commission créée à cet effet. Si le texte proposé par la sous-commission est adopté par les trois quarts au moins des membres possédant un droit de vote. Il est diffusé à grande échelle parmi les organisations membres pour commentaires et transmis aux organismes internationaux.

Un délai suffisant est accordé aux personnes et aux organisations destinataires de chaque projet afin de leur faire connaître leurs commentaires. Les commentaires et suggestions reçus sur le projet sont ensuite examinés par l'IFAC qui apporte au texte les modifications nécessaires.

Si le texte révisé est approuvé au moins par les trois quarts des membres disposant d'un droit de vote, il est publié sous forme de norme internationale (appelée international standard of auditing, ISA) et entre en vigueur à compter de la date précisée dans le texte¹.

2.1. Les normes ISA¹ :

Les normes internationales d'audit ISA ont été rédigées par international audit assurance standards board (IAASB) de l'international fédération accountants (IFAC)

A ce jour, l'IFAC a publié un peu plus de trente normes (ISA) désignées ci-après :

N°	
	Principes généraux et responsabilités
200	Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers
210	Termes et conditions de la mission d'audit
220	Contrôle qualité d'une mission d'audit
230	Documentation des travaux
240	Responsabilité incombant à l'auditeur d'envisager la fraude dans un audit d'états financiers

¹ BOUZIANE MOHAMMED, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DEFAILLANCE DES ENTREPRISE ALGERIENNES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2015-2016

250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers
260	Communication avec le gouvernement d'entreprise
	Évaluation des risques et réponse à l'évaluation des risques
300	Planification de l'audit
315	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques
320	Caractère significatif en matière d'audit
330	Procédures de l'auditeur en réponse aux risques évalués
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureau
	Éléments probants
500	Éléments probants
501	Éléments probants – remarques complémentaires sur certains points
505	Confirmation externes
510	Missions initiales – soldes d'ouverture
520	Procédures analytiques
530	Sondages en audit et autres méthodes de sélection d'échantillons
540	Audit des estimations comptables
545	Audit des mesures et des informations sur les justes valeurs
550	Parties liées
560	Événements postérieurs à la clôture
570	Hypothèse de continuité d'exploitation
580	Declarations de la direction
	Utilisation des travaux d'autres professionnels
600	Utilisation des travaux d'un autre auditeur
610	Examen des travaux de l'audit interne
620	Utilisation des travaux d'un expert
	Conclusions de l'audit et rapports
700	Rapport de l'auditeur sur les états financiers
701	Modification de l'opinion de l'auditeur dans le rapport d'audit
710	Données comparatives
720	Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités
	Domaines spécialisés
800	Rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales
	Autres normes
1000-	Normes sectorielles (banques, petites entités, instruments financiers, etc.)
2400	Missions d'examen limité d'états financiers
2410	Mission d'examen d'informations financières intermédiaires effectuées par un auditeur
	Independent
3000	Missions d'assurance
3400	Examen d'informations financières prévisionnelles
4400	Mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues
4410	Mission de compilation d'informations financières

2.2. Les normes NAA : ¹

Au niveau algérien les normes d'audit sont les normes NAA (normes algériennes d'audit) qui ont fait l'objet de transposition par les normes d'audit international ISA (international auditing

¹ MINISTÈRE DES FINANCES CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ WWW.CN-CNCC.DZ

standards) Cependant, le 06 février 2016 Les quatre premières normes d'audit algérien sont approuvées par la décision n°2 de monsieur le ministre chargé des finances. Il s'agit de :

- NAA210 Accord sur les termes des missions d'audit
- NAA 505 confirmations externes
- NAA 560 événements postérieurs à la clôture
- NAA580 déclarations écrites

Les quatre second normes en a paru en octobre 2016 par la décision de monsieur ministre de finance n°150 :

- NAA 300 planification d'un audit d'états financiers
- NAA 500 éléments probants
- NAA 510 mission d'audit initiales- soldes d'ouvertures
- NAA 700 fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

Quatre nouveau normes sont apparus Le 15 mars 2017 par la décision de monsieur ministre de finance n°23 :

- NAA 520 procédure analytique
- NAA 570 continuité de l'exploitation
- NAA 610 utilisation des travaux des auditeurs internes
- NAA 620 utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Et en dernier vient l'apparition de ces quatre normes :

- NAA 230 documentation d'audits
- NAA 501 éléments probants- caractéristiques spécifiques
- NAA 530 sondages en audits
- NAA 540 audit des estimations comptables y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant

3. Le commissaire aux comptes :

3.1. Historique et la définition des commissaires aux comptes :

a) Historique ¹:

L'historique de commissariat aux comptes à travers l'évolution du droit des sociétés est révélatrice de l'importance accordée à ce type de contrôle, car la nécessité d'une langue commune, compréhensible mais surtout authentifiée, conduit au renforcement du champ d'intervention et à la mission du commissaire aux comptes

Cette qualification de commissaire apparaît pour la première fois en France en 1863, mais c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes qui a définitivement institué un contrôle légal des comptes, origine du commissariat aux comptes moderne.

En algérien revanche, l'ensemble des textes français ont été reconduits pour les sociétés de droit privé, et ce n'est qu'à partir de 1970 que le contrôle des sociétés nationales a été institué par les textes de loi, ou la désignation du commissaire aux comptes était du ressort de l'autorité chargée des finances et de la planification, parmi les fonctionnaires des sociétés nationales en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes toutefois, le décret n° 70-173 du 16 novembre 1970 a précisé les obligations et les missions des commissaires aux comptes et a notamment consacré le commissaires aux comptes comme un contrôle permanent de la gestion des entreprises néanmoins, et avec les réformes économiques à partir de 1988, les entreprises publiques économiques sont définies comme des personnes morales, régies par les règles de droit commercial, ensuite transformées en sociétés par action (SPA), sociétés à responsabilité limitée (SARL), et entreprises unilatérales toutes soumises au contrôle légal initialement prévu par le code de commerce.

Et c'est la naissance de la recherche d'un langage commun, celui de la mesure de la performance économique.

b) LA définition du commissaire aux comptes :²

Le commissariat aux comptes est un contrôle obligatoire des comptes annuels d'une

¹ HAMRA BOUHADJAR, LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, EDITIONS DAR EL ADIB, ALGERIE, 2011, P9_10.

² M.FELLA AYACHI, COMMISSARIAT AUX COMPTES ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE, DIPLOME DE

DOCTORAT, ORAN, UNIVERSITE D'ORAN 2, 2017-2018

entité, accompli par un professionnel compétant et indépendant qui doit apporter un regard extérieur et une assurance indépendante et raisonnable en vue de renforcer la crédibilité de l'information financière diffusée par les entreprises.

Les réformes de l'économie engagée en Algérie, plaçant l'entreprise comme agent économique privilégié dans l'accumulation de richesse, ont permis de redonner à l'information financière toute son importance, d'où l'imposition avec force du contrôle légal comme garant essentiel de la fiabilité et de la sincérité de cette information. Le but de l'audit légal est de garantir la fiabilité, la régularité et la sincérité des informations comptables des entités économiques. Cette garantie est matérialisée par une opinion exprimée dans un rapport de Certification.

Définition légale du commissaire aux comptes :¹

L'article n°22 de la loi n°10-01 prévoit que : "est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

3.2. Le profil de commissaire aux comptes ²:

a) Connaissances spécifiques

Le Commissaire Aux Comptes doit avoir une connaissance poussée des règles comptables et juridiques. Ses missions sont avant tout d'ordre légal et impliquent sa responsabilité pénale vis-à-vis des associés de ses sociétés clientes. Les règles déontologiques sont très présentes, de même que les normes professionnelles d'exercices qui régissent le déroulement de ses missions. La connaissance de ces règles et normes est la condition à l'exercice de la profession.

b) Qualités majeures

Le Commissaire Aux Comptes doit disposer de bonnes capacités relationnelles afin de travailler de façon optimale avec son client, sans s'imposer ni s'effacer. Il doit être un excellent

¹ LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010, RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE

² MELLE ZAHIRA BELAYACHI, LA MISSION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE, DIPLOME MASTER, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2014-2015

analyste, savoir mesurer les risques et établir des seuils de contrôle. Ces qualités lui permettent la mise en place de procédures complètes pour ainsi effectuer ses travaux avec rapidité et assurance.

c) Expérience

Le Commissaire Aux Comptes débute le plus souvent dans la profession lors de son stage d'expertise-comptable, où il occupe un poste d'assistant junior. Salarié à ses débuts, il peut par la suite s'associer ou encore monter son propre cabinet.

d) Évolution professionnelle

C'est une profession fortement hiérarchisée où la promotion et la progression salariale sont rapides et constantes (tous les 2 à 3 ans) et le turn-over très présent.

3.3. Nomination et mode de désignation :

a) La nomination :

La loi 88-01 de même que la loi 88-04 du 12 janvier 1988, a prévu la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entreprises publiques économiques quelle que soit leur forme juridique ou leur importance¹.

Le principe de base est la nomination d'un seul commissaire aux comptes, à l'exception, cependant, des banques et des établissements financiers où le nombre est fixé à un minimum de deux commissaires.

La nomination du commissaire aux comptes peut être effectuée soit par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires, soit par décision de justice, conformément à l'article 715 bis 4 du code de commerce².

b) Mode de désignation :

Le commissaire aux comptes est désigné, d'une part, après acceptation dument écrite, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, parmi les professionnels agréés et inscrits au tableau de la chambre nationale, et ce, sur la base d'un cahier des charges, conformément à

¹ LA LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE, J.O. N° 42 DU 11-07-2010.

² DECRET LEGISLATIF N°93-08 DU 25 AVRIL 1993.

l'article 26 de la loi n° 10-01.

D'autre part et conformément au décret exécutif n°96-431 du 30 novembre 1996 dans son article 2, la désignation du ou des commissaires aux comptes est effectuée conformément aux dispositions prévues par les statuts particuliers des établissements et organismes cités ci-dessus, parmi les professionnels inscrits en cette qualité au tableau de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et les comptables agréés. 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. A noter aussi que le choix du commissaire aux comptes est effectué en tenant compte de ses moyens, référence professionnelle et plan de charge¹.

3.4. La mission du commissaire aux comptes ²:

a) **Avant l'acceptation de mandat:** Lorsque le commissaire aux comptes est présente à un mandat et avant de l'accepter, il doit s'assurer avant tout de ne pas tomber dans les incompatibilités et les interdictions légales et réglementaire prévues par la loi 91-08 du 27.04.1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée (article 34 et 47) et le décret 93-08 du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26.09.1975 portant code de commerce (articles 715 bis 14 à 715 bis 16).

Il doit s'assurer de la faisabilité de la mission qui lui a été proposée tant sur le plan légal que réglementaire.

Il doit demander la liste actualisée des administrateurs ou des membres du Directoire et du Conseil de surveillance de la société contrôlée et de ceux des sociétés apparentes et, le cas échéant, des apporteurs en nature.

Il doit s'informer des causes de départ ou de révocation et de refus de renouvellement du mandat de son prédécesseur.

Il doit s'assurer des capacités techniques et humaines et des disponibilités de son cabinet qui lui permettent d'exécuter correctement ses fonctions.

¹ DECRET EXECUTIF N°96-431 DU 30 NOVEMBRE 1996.

² HAMRA BOUHADJAR, LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, EDITIONS DAR EL ADIB, ALGERIE, 2011,

Et surtout s'assurer qu'il pourra accomplir sa mission en toute indépendance notamment à l'égard des dirigeants et des administrateurs de la société contrôlée.

b) L'acceptation de mandat et l'entrée en jonction : Une fois le mandat accepté il doit s'assurer de :

- S'il est désigné par l'assemblée constitutive, il signe les statuts,
- S'il est désigné par l'assemblée générale ordinaire, il doit signer le procès-verbal avec mention « acceptation du mandat »,
- Il peut accepter son mandat par écrit dans le cas où il n'a pas assisté aux assemblées.

Dans les quinze jours suivant son acceptation du mandat, il doit aviser par lettre recommandée avec accusé de réception le Conseil de l'ordre national de sa désignation, rappeler également les dirigeants de la publicité réglementaire de sa désignation dans un journal d'annonces légales.

Le commissaire aux comptes doit aussi transmettre à la société contrôlée une lettre indiquant les modalités de mise en œuvre de son mandat, qui sont :

- Les normes et les méthodes du travail qui seront pratiquées,
- Les noms et le calendrier des intervenants,
- Les périodes d'intervention et les délais légaux à respecter,
- Les délais légaux de dépôt des rapports,
- Les honoraires et les coûts de son intervention,
- Et surtout rappel de la responsabilité de sa mission.

c) La tenue des dossiers du travail : Vu le caractère permanent de sa mission, le commissaire aux comptes doit tenir deux documents de base :

- Un dossier permanent,
- Un dossier de contrôle qui est annuel.

La tenue de ses dossiers lui facilite le travail et lui permet la disponibilité de toutes les informations à tout moment et surtout lui permet de fournir les preuves des travaux effectués et de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise contrôlée.

4. Les droits du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes exerce une mission permanente, qui lui permet de mener à bien son droit à l'information et leur pouvoir d'investigation.

4.1. Une Mission Permanente :¹

Le commissaire aux comptes dispose d'un pouvoir d'investigation permanent, en ce qui concerne sa mission générale. En conséquence, il peut opérer à toute époque toutes les vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. Il peut se faire communiquer toutes les pièces utiles à sa mission et obtenir des informations. Près des tiers avec qui la société est en relation.

« Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme »².

4.2. Droit d'information et pouvoir d'investigation :³

Le commissaire aux comptes est convoqué au conseil d'administration, au directoire, au conseil de surveillance et aux assemblées, de plus, le commissaire dispose du pouvoir de convoquer lui-même les associés ou actionnaires en assemblée, le secret professionnel ne peut lui être opposé par les dirigeants de l'entreprise.

Le commissaire aux comptes a un pouvoir d'investigation étendu. En effet, il peut conduire son investigation tant auprès de la personne morale contrôlée que des sociétés- mères ou filiales. Dans hypothèse où l'entreprise contrôlée établit des comptes consolidés, les investigations peuvent être opérées auprès de l'ensemble des entreprises du périmètre de consolidation.

Les commissaires ont aussi la faculté de recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne morale

¹ REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIN, CHRISTOPHE GODOWSKI, MANUEL COMPTABLE ET AUDIT, BERTI EDITION, ALGER 2013, PAGE 541

² ARTICLE 31 LA LOI 10-01

³ REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIN, CHRISTOPHE GODOWSKI, MANUEL COMPTABLE ET AUDIT, BERTI EDITION, ALGER 2013, PAGE 541

contrôlée. Ce pouvoir d'enquêter auprès des tiers ne s'étend pas, toutefois, à l'obtention de la communication des pièces, contrats et documents, détenus par ces tiers.

4.3. LE DROIT à rémunération 1:

Les honoraires doivent être mérités, convenus et respectueux des exigences techniques du contrôle légal. Les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de la personne dont ils assurent le contrôle légal tout comme le décrit article 37 la loi 10-01 « les honoraire du commissaire aux compte aux comptes sont fixés au début de sa mission par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité.

En dehors de ses honoraires et des débours engagés dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit. ²

5. Les obligations du commissaire aux comptes :

Seront envisagées le principe de non-immixtion dans la gestion, l'information des dirigeants, l'information des actionnaires et du public, l'obligation de moyens.

5.1. Non-immixtion dans la gestion ³

Les commissaires aux comptes ne doivent pas s'immiscer dans la gestion de l'entité contrôlée (loi 01-2010, art. 23 et c.com, art 715 bis 4). Sont constitutifs d'une immixtion dans la gestion ;

- L'accomplissement d'actes de gestion directs ou indirects commis en associant aux dirigeants ou en se substituant à eux ;
- L'expression de jugements de valeur, négatifs ou positifs, sur la conduite de la gestion de l'entités, prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

Le principe de non- immixtion comporte des exceptions édictées par le législateur lui-même. La loi demande au commissaire aux comptes d'apprécier les motifs, le contenu, le résultat de certains actes. Il s'agit notamment :

¹ REDHA KHELASSI , ELISABETH BERTIN,CHRISTOPHE GODOWSKI,MANUEL COMPTABLE ET AUDIT,BERTI EDITION,ALGER 2013,PAGE 542

² ARTICLE 37 LA LOI 10-01

³ REDHA KHELASSI , ELISABETH BERTIN,CHRISTOPHE GODOWSKI,MANUEL COMPTABLE ET AUDIT,BERTI EDITION,ALGER 2013,PAGE 543-544

- Du caractère sincère de certaines opérations ;
- Du caractère délictueux de certains faits ;
- Du caractère normal de certaines conventions ;
- Des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation et mesures propres à y remédier ;
- De la convocation de l'assemblée générale en cas de carence des dirigeants ;
- Du caractère vraisemblable et plausible des hypothèses et méthodes retenues

Pour l'établissement des documents d'information prévisionnels.

Ainsi, l'interdiction, si elle est impérative dans son principe, est évolutive dans son application en fonction des textes et de la pratique.

Les relations souvent très étroites que nouent les dirigeants d'une entreprise et les contrôleurs légaux conduisent à s'interroger sur le caractère licite des conseils et avis que ces derniers sont sollicités de donner. Il semble que la ligne de partage entre le licite et l'illicite devrait résulter du maintien ou non l'objectivité et de l'indépendance des commissaires dans l'accomplissement de leur mission légale.

5.2. L'information des dirigeants¹

Le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants sociaux (administrateurs et membres du directoire) sur les éléments suivants le code de commerce article 715 bis 10 :

- Les contrôles et vérifications effectués ;
- Les postes du bilan comptable et documents ou des modifications sont nécessaires ;
- Les irrégularités et inexactitudes découvertes. Une irrégularité est une non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux principes comptables aux dispositions statutaires ou aux décisions de l'assemblée générale ;
- Les conclusions relatives à leur observation.

¹ REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIN, CHRISTOPHE GODOWSKI, MANUEL COMPTABLE ET AUDIT, BERTI EDITION, ALGER 2013, PAGE 544

5.3. L'information des actionnaires et du public ¹

La mission d'information des actionnaires se situe à divers moments de la vie de la société.

Le commissaire aux comptes est tenu de convoquer l'assemblée générale ordinaire à défaut de convocation régulière par le conseil d'administration ou le directoire.

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Le commissaire aux comptes doit présenter à l'assemblée générale ordinaire un rapport général sur les comptes annuels. Ce rapport doit être écrit, daté, signé et déposé au siège social, 15 jours avant l'assemblée générale ordinaire. Le rapport précise l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Cet avis doit être clairement exprimé : les comptes sont, ne sont pas, ou sont partiellement réguliers, sincères et fidèles.

Le rapport du commissaire aux comptes est déposé au greffe du tribunal de commerce et peut être consulté par toute personne intéressée.

Toute erreur de jugement peut déboucher sur une mise en cause de sa responsabilité civile et éventuellement pénale. S'il a certifié des comptes entachés d'erreurs, les tiers peuvent avoir été trompés et demander une réparation du préjudice. Inversement, s'il émet des réserves ou refuse de certifier les comptes, le préjudice sera subi par l'entreprise.

5.4. Une obligation de moyens ²

Les commissaires aux comptes ne sont soumis qu'à une obligation de moyens, et non à une obligation de résultat. Leur mission laissant subsister un aléa, ils ne sont tenus que des diligences professionnelles, c'est-à-dire, de conformer leur activité, leur comportement, leurs efforts, à ceux du « bon professionnel » qui respecte scrupuleusement les dispositions légales et les normes professionnelles.

Parmi les autres obligations auxquelles le commissaire aux comptes est soumis :

- Le secret professionnel ;
- La souscription d'une assurance responsabilité civile spécifique ;

¹ REDHA KHELASSI , ELISABETH BERTIN,CHRISTOPHE GODOWSKI,MANUEL COMPTABLE ET AUDIT,BERTI EDITION,ALGER 2013 ,PAGE 544 545

² REDHA KHELASSI , ELISABETH BERTIN,CHRISTOPHE GODOWSKI,MANUEL COMPTABLE ET AUDIT,BERTI EDITION,ALGER 2013 ,PAGE 545 546

- La participation à des formations techniques permanentes ;
- L'acceptation aux comptes, en application du cadre défini par le CNC.

6. Responsabilités du commissaire aux comptes :¹

L'analyse au cas par cas des infractions dégage classiquement des éléments constitutifs, car un acte ne constitue une infraction que s'il est prévu et réprimé par la législation en vigueur.

En matière de responsabilité, et conformément à l'esprit de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ; notamment ses articles 61, 62, 63 illustrent les responsabilités civiles, pénales et même disciplinaires vis à vis de l'ordre des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyenne non résultats ²

6.1. La responsabilité civile :

La responsabilité civile est engagée lorsque des fautes et des négligences sont commises dans l'exécution de sa mission, puisqu'il effectue légitimement ses investigations par sondage d'où impossibilité de vérifier tous les comptes sociaux pour faire apparaître toutes les anomalies.

Cette responsabilité est de nature contractuelle à l'égard de la société contrôlée et des actionnaires, et de nature délictuelle à l'égard des tiers.

Pour que la responsabilité soit engagée, trois éléments doivent être réunis :

- La faute
- Le préjudice
- Le lien de causalité entre la faute et le préjudice

¹ HAMRA BOUHADJAR, LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, EDITIONS DAR EL ADIB, ALGERIE, 2011, PAGE 23 24

² ARTICLE 59 DE LA LOIS 10-01

Le commissaire aux comptes est directement concerné par les nombreux délits énumérés par le code de commerce, en raison de ses obligations.

6.2. La responsabilité pénale¹

La responsabilité pénale de l'expert-comptable du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale.

Si le commissaire aux comptes a commis une infraction relative au contrôle, "acceptation, exercice, conservation des fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités", article 829 du code de commerce.

S'il a sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la société, ou qui n'aura pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, article 830 du code de commerce.

S'il a commis une infraction relative aux modifications du capital social donnant ou confirmant, sciemment, des indications inexactes dans les rapports à l'assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires.

S'il a commis une infraction relative aux filiales et participation, en ne mentionnant pas dans son rapport, les prises.

6.3. La responsabilité disciplinaire²

Le commissaire aux comptes est engagé devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions.

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

- L'avertissement
- Le blâme
- La suspension temporaire pour une durée maximale de six (6) mois
- La radiation du tableau

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

¹ HAMRA BOUHADJAR, LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, EDITIONS DAR EL ADIB, ALGERIE, 2011, PAGE 25 26

² ARTICLE 63 LOI 10-01

7. La déontologie du commissaire aux comptes ¹:

La déontologie est l'ensemble des règles qui régissent les rapports sociaux des membres d'une profession. La déontologie s'assortit de sanctions. Elle se distingue de la morale qui est l'ensemble des règles auxquelles nous devons nous conformer pour être admis dans une société donnée.

Les principes fondamentaux du comportement ; Le code de déontologie doit contenir un énoncé, qui concerne les sept principes fondamentaux de comportement. Nous citons :

7.1. Indépendance :

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi » (c. déontologie, art. 5).

7.2. Intégrité :

Nous avons défini l'intégrité. Le code de déontologie exige que la profession soit exercée avec honnêteté et droiture et que l'on s'abstienne, « en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité ».

7.3. Impartialité :

L'attitude impartiale requise, dans l'exercice des missions, doit être conservée en toutes circonstances. Les conclusions et jugements se fondent sur une analyse objective de l'ensemble des données connues, « sans préjugé ni parti pris. ». Le commissaire aux comptes évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à l'impartialité.

7.4. Conflit d'intérêts :

« Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. »

7.5. Compétence :

¹ALAIN BURLAUD, COMPTABILITE ET AUDIT, DSCG 4, EDITION FOUCHER, 11 RUE PAUL BERT, 92240 MALAKOFF, 2012, PAGE 591
592

« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour de ses connaissances et la participation à des actions de formation. » Il veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées.

S'il n'a pas les connaissances requises pour réaliser certains contrôles, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne contrôlée.

7.6. Confraternité :

« Dans le respect des obligations de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. ». Ils s'abstiennent de tout acte ou propos déloyal ou susceptible de ternir l'image de la profession. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels en recourant si nécessaire à la conciliation des présidents de compagnie régionale.

7.7. Discrétion :

Dans le respect des obligations de contrôle légal le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

« Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. »

Section 2 : La démarche d'audit légal des comptes

Les principes généraux des démarches du commissaire aux comptes :

Les principes généraux il en résulte trois démarches successives :

- Prise de connaissance général et planification de la mission
- L'acquisition de la connaissance et de compréhension de l'entreprise
- Les activités et les environnements de l'entreprise

1. Acceptation de la mission

L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne, pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national.¹

« Avant d'accepter la mission, l'auditeur rassemble des informations préliminaires sur le secteur d'activité, la propriété, la direction des opérations de l'entité soumise à l'audit, et détermine s'il lui est possible d'acquérir un niveau de connaissance suffisant des activités de l'entité pour réaliser l'audit². »

Après avoir analysé les facteurs de risques, l'auditeur prend la décision concernant l'acceptation du mandat qui peut être soit acceptation du dossier sans risque apparent, soit acceptation du dossier à risques mais qui nécessitera une surveillance particulière, ou refus du mandat. Cette décision sera matérialisée par une fiche d'acceptation dite « Lettre de mission » comportant : l'objet de la mission, la période de l'intervention, les délais à respecter...³

1.1. La lettre de la mission :⁴

Selon la NAA 210 La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

Dans le cas où la mission est confiée à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission conjointe, soit des lettres de mission individuelles, après avoir échangé entre eux.

Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités.

Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il demande à la personne ou à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les personnes ou les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

¹ CODE DE COMMERCE ARTICLE 715 BIS 4

² LA NORME ISA 310

³ MONCEF BN MOHAMED JAHECH « L'APPROCHE PAR LES RISQUES ET SA CONTRIBUTION DANS L'AMELIORATION DU JUGEMENT DE L'AUDITEUR », INSTITUT SUPERIEUR DE GESTION, GABES, 2006

⁴ LA NORME ALGERIENNE D'AUDIT NAA 210

La norme Algérienne d'audit NAA 210 relative à l'accord sur les termes des missions d'audit l'objectif du commissaire aux comptes est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues 2 :

- En s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ;
- Après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre le commissaire aux comptes et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Le commissaire aux comptes doit demander à l'entité de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés dans la lettre de mission. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel.

2. Prise de connaissance général et planification de la mission ¹:

L'audit financier ne peut être mis en œuvre auprès d'une entreprise ou d'un groupe d'une manière efficace et pertinente, qu'après une adaptation aux spécificités et particularités de l'entreprise contrôlée. Il en résulte la nécessité d'acquérir une connaissance et une compréhension réelle de l'activité de l'entreprise et de son environnement général, ainsi que des spécificités de son organisation.

2.1. L'acquisition de la connaissance et de la compréhension de l'entreprise :

A pour objectif ultime d'identifier les risques d'anomalies significatives pesant sur les comptes et d'en tirer les conséquences nécessaires en termes de planification de la mission.

Le risque d'anomalies significatives se divise en :

- Risque inhérent qui correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes

La détermination du risque inhérent nécessite une prise de connaissance générale de l'activité et de l'environnement de l'entreprise.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 513

- Risque lié au contrôle il se définit comme le risque d'émettre sur les comptes une opinion différente de celle qui aurait été émise si toutes les anomalies significatives avaient été identifiées. Ce risque découle à la fois du risque que les comptes comportant des anomalies significatives et du risque de non-détection de ces anomalies l'auditeur

2.2. Planification de la mission ¹:

Vise à mettre en place, une fois déterminé le risque d'anomalies significative, une stratégie d'audit qui ramène le risque d'audit a un niveau compatible avec la certification des comptes. Qui seront décrits ci-après les principaux éléments de connaissance et de compréhension de l'entreprise a recueille les outils et technique permettant de collecter ces informations et enfin l'organisation de la mission.

3. Evaluation du contrôle interne ²:

Le contrôle interne est un dispositif la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

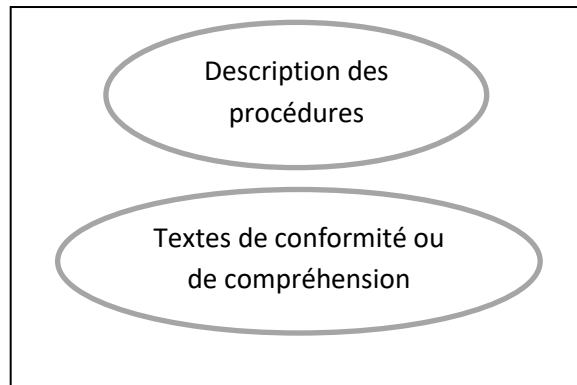
- Contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- Doit lui permettre de prendre en comptes de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Ce Pendant évaluations de contrôle interne et un élément important de la démarche du commissaire aux compte qui contient les étapes suivantes :

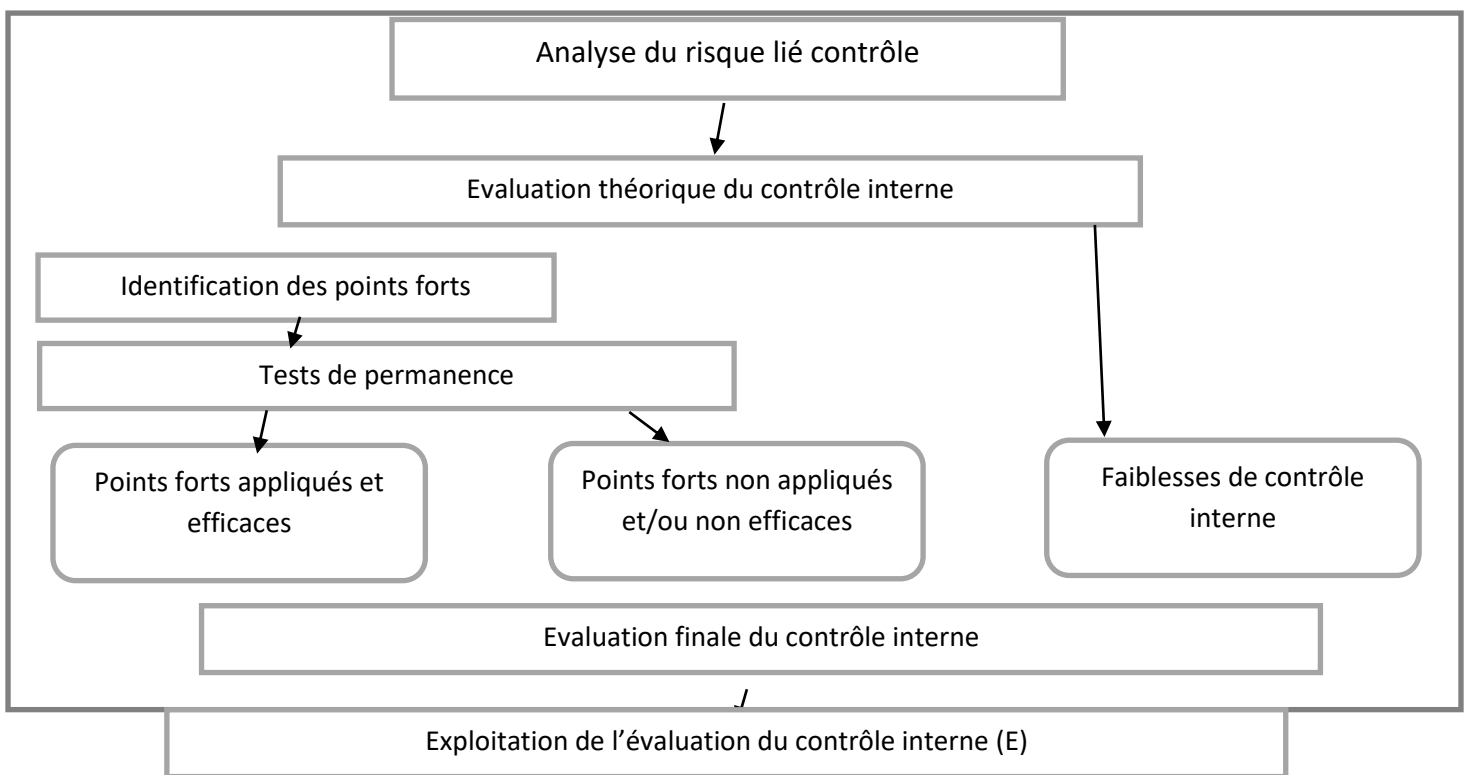
¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 513

²BENGHENOUT FARID, LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DANS LA PRISE DE DECISION DANS LES ENTREPRISES ECONOMIQUES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID IBN BADIS, 2015-2016

Prise de connaissance des procédures



Evaluation du contrôle interne



3.1. Connaissance des procédures¹

La prise de connaissance des procédures est réalisée au moyen :

- D'entretiens avec les principaux acteurs de ces procédures :
- De l'examen des manuels de procédures :
- De la revue des principaux documents qui servent de support à ces procédures

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 535

En règle générale la prise de connaissance doit être formalisée dans une description permettant d'identifier :

- Les acteurs de la procédure et leur rôle (services et/ou personnes concernée) ;
- Le flux physique ;
- Les flux d'informations ;
- Les points de contrôles

L'objectif de l'auditeur n'est pas en soi de décrire exhaustivement la procédure étudiée. Il doit disposer d'une bonne compréhension du fonctionnement et surtout faire ressortir les éléments clés qui lui permettront d'en faire l'évaluation.

Les éléments clés de la procédure peuvent être définis comme ceux qui concourent à la fiabilité du contrôle interne, ou sont au contraire constitutif de points faibles.

Les points clés es fonction classique de l'entreprise peuvent être déterminés facilement car ils se retrouvent dans tous les types d'organisation.

3.2. Méthodes de description des procédures ¹

Dans la mesure du possible le commissaire aux comptes utilise les descriptions existantes (établies par la société ou par d'autre auditeur) et les met à jour.

A défaut, ou si celles qui existent ne lui paraissent pas pertinentes, le commissaire aux comptes doit procéder lui-même à la description par les techniques.

- A- Description narrative : qui consiste à obtenir cour d'un entretien avec les principaux responsables ou par l'intermédiaire des manuels ou instructions écrites de l'entreprise
- B- Le diagramme de circulation (flow-chart) : qui consiste à formaliser à l'aide d'une description schématique à fin de voir la circulation des documents dans l'entreprise

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 537

3.3. Tests de conformité¹

Les tests de conformité permettent à l'auditeur de s'assurer que sa compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste. Ils consistent :

- A mettre en œuvre des tests de cheminement (cable to grave) permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées
- A réaliser des tests spécifiques sur des points de procédure particuliers paraissent peu clairs
- A opérer aux acteurs intéressés la restitution de la description en vue de recueillir leurs commentaires : cette formule présente l'avantage de la simplicité et implique davantage les audités aux travaux de l'auditeur. Elle permet de surcroit de garantir à l'auditeur qu'il n'a pas oublié un point important.

3.4. Évaluation préliminaire (théorique) du control interne ¹:

Sur la base de sa prise de connaissance des procédures et de l'identification des points clés, l'auditeur recense les points forts et les points faibles de la procédure, c'est-à-dire.

- Les verrous de contrôle interne dont le respect conditionne le respect des assertions d'audit (détermination des points forts ou control clés)
- Les défaillances de procédure qui laisse craindre que certaines assertions d'audit ne soient pas respectées (détermination des faiblesses)

Une faiblesse de contrôle interne a pour conséquence un risque possible, résultant de procédures insuffisantes pour réduire le risque potentiel à un niveau acceptable. Les faiblesses identifiées sont prises en compte par l'auditeur directement dans l'exploitation de l'évaluation du control interne et le conduisent en principe à renforcer les contrôles de substance mis en œuvre dans le cadre du contrôle direct des comptes.

Un point fort correspond à une procédure existante qui, par sa présence, couvre complètement un risque potentiel. Il contribue par son existence à le réduire de manière significative. Avant de pouvoir rendre en compte l'existence de ce point fort, l'auditeur doit toutefois vérifier son fonctionnement effectif.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 538

3.5. Tests de permanence¹

Les tests de permanence ont pour objectif de valider l'existence des points forts, et d'en mesurer l'impact réel sur la couverture des risques. Ils permettent d'amender ou de compléter l'appréciation du risque de non-maitrise examiné précédemment.

Si le test de procédure sur les points forts permet de conclure quant à la fiabilité et à la permanence de fonctionnement du point fort, l'auditeur peut s'appuyer sur cette procédure et alléger en conséquence les contrôles de substance à mettre en œuvre.

Dans le cas contraire, le point ayant fait l'objet du test de procédures doit également être pris en compte mais au titre des faiblesses de contrôle interne.

3.6. Evaluation définitive du contrôle interne

L'exploitation de l'évaluation définitive du contrôle interne consiste pour l'auditeur à tirer la conséquence de son appréciation des procédures en s'appuyant sur les points forts relevés et en renforçant ses contrôles substantifs lorsqu'il a identifié des points faibles.

Tout difficulté en pratique consiste à établir le lien existant entre l'évaluation des procédures et l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre. L'auditeur financier ne peut y parvenir qu'en gardant à l'esprit le fil conducteur de sa démarche. ²

Remarque : Après avoir fait ses étapes le commissaire aux comptes doit déterminer les erreurs possibles et les corriger, et s'assurer l'existence apparente des contrôles.

4. Examen des comptes et des états financiers³

Le contrôle est toujours conduit par sondage et sur la base de programmes de contrôle arrêtés en fonction de niveau de confiance du système de contrôle interne.

L'entreprise, qui est basé sur la vérification des comptes et qui dépendent des particularités propres à chaque entité auditée. Pour pouvoir exprimer son opinion sur les comptes annuels,

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 538

² ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 538

³ JEAN RAFFAGEAU « AUDIT ET CONTROLE DES COMPTES » EDITION PUBLIC UNION 1979 PAGE 55

l'auditeur doit procéder à un examen analytique des comptes annuels, en vue d'acquiescer la conviction qu'ils se traduisent de façon sincère et régulière sur la situation de l'entreprise et le résultat de son activité.

Les techniques d'examen des comptes sont **les tests de cohérence** et **les tests de validation**.

4.1. Les tests de validation :

Portent sur des éléments pris individuellement. Ils consistent à vérifier les données de la comptabilité en les rapprochant à la réalité qu'elles représentent.

Il existe plusieurs formes de validation :

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

4.2. Les tests de cohérence :

Contrairement aux tests de validation, portent sur un ensemble d'éléments. Ils ont pour but de rechercher les anomalies qui peuvent exister entre les différentes informations qui sont en possession de l'auditeur.

Ces techniques ne sont pas mises en œuvre l'une après l'autre, mais elles sont généralement combinées dans le programme d'intervention de l'auditeur qui doit émettre son avis sur la régularité, la sincérité des comptes et l'image fidèle du patrimoine de l'entité audité.

Cet avis doit conclure soit à la certification des comptes, soit à la certification assortie de réserves, soit au refus de certification. Dans ce sens, les diligences de commissaire aux comptes de commissaires aux comptes en matière de rapport sur les comptes sociaux à apporté à ce sujet les précisions suivantes :

La certification est pure et simple, c'est à dire sans réserve, ni condition quand les comptes n'appellent aucune critique susceptible d'avoir sur ceux-ci des conséquences significatives.

Lorsque l'importance relative des erreurs, lacunes ou inexactitudes n'est pas de nature à entacher gravement la régularité et la sincérité des comptes, le commissaire assortit sa certification de réserve.

Les commissaires aux comptes refusent de certifier lorsqu'ils constatent des irrégularités graves par leur montant, leur nature ou leur fréquence qui leur donnent la conviction que le conseil d'administration présente à l'assemblée générale des comptes qui ne sont pas réguliers et sincères, il en est de même lorsque le commissaire aux comptes n'a pas été en mesure d'exercer normalement sa mission de contrôle.

Il faut remarquer que dans les trois cas qui viennent d'être cités, il est à chaque fois fait référence au seuil de signification pour déterminer si la certification doit être assortie de réserves ou non ou refusée.

5. L'émission des rapports

La loi a expressément prévu que le commissaire aux comptes relate l'accomplissement de ses missions dans des rapports parmi ses rapports :

- Les rapports généraux
- Les rapports spéciaux

5.1. Rapport général :

Parvenu au terme de sa mission, le Commissaire aux Comptes émet son opinion sous forme d'un rapport. Ce rapport sur les comptes est le compte-rendu de l'exécution de sa mission.

Dans le cadre de l'audit légal, la formulation de l'opinion et le contenu du rapport du commissaire aux comptes sont prévus par les textes légaux et réglementaires tous comme le décrit loi 10-01 article 25.

La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport de certification avec ou sans réserve de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé.¹

¹ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°42 11 JUILLET 2010 ARTICLE 25

Un rapport d'audit sur les comptes peut être émis au terme d'une mission de certification égale d'une mission d'audit entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou encore, en dehors du cadre légal, au terme d'une mission d'audit purement contractuelle.

5.1.1. Le rapport sur les comptes annuels ¹:

Le commissaire aux comptes précise qu'il a conduit son audit selon les normes d'exercice professionnel applicables. Lorsqu'il certifie les comptes avec réserve ou qu'il formule un refus de certifier, le commissaire aux comptes doit clairement exposer les raisons qui l'ont conduit à formuler cette opinion. Il quantifie, lorsque cela est possible, l'incidence des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou, lorsque ce n'est pas le cas, indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier :

Ce rapport d'audit s'articule autour de trois parties :

- La Première Contient L'expression De L'opinion Du Commissaire Aux Comptes Sur Les Comptes Annuels ;
- La deuxième est destinée à justifier des appréciations sur lesquelles le commissaire aux Comptes fonde son opinion ;
- La troisième est consacrée aux vérifications et informations spécifiques telles que requises par la loi.

5.1.2. Structure des rapports¹ :

Les rapports sur les comptes annuels et consolidés mentionnent les informations Suivantes :

- Un Titre Qui Indique Qu'il S'agit D'un Rapport De Commissaire Aux Comptes ;
- L'indication de l'organe auquel s'adresse ce rapport et qui est l'organe appelé à statuer sur les comptes de l'entité (ex : actionnaires, associés, ...) ;
- Une introduction qui précise l'origine de la nomination du commissaire aux comptes, l'exercice sur lequel porte le rapport, l'entité dont les comptes sont certifiés, la nature (annuels ou consolidés) et la date d'arrêté des comptes qui font l'objet du rapport et qui sont joints à ce dernier. Cette introduction est également destinée à présenter les trois parties du rapport et à rappeler les rôles respectifs de l'organe compétent pour arrêter les Comptes et du commissaire aux comptes ;

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 567-568

- Trois parties distinctes, à savoir la certification des comptes, la justification des appréciations et les vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- La Date Du Rapport ;
- Le Cas Echéant, La Signature Sociale De La Société De Commissaires Aux Comptes ;
- La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport Nous aborderons successivement :
 - L'opinion Sur Les Comptes ;
 - La Justification Des Appréciations ;
 - Les Vérifications Et Informations Spécifiques ;
 - La Forme Et Les Modalités De Communication Des Rapports ;
 - Certains cas particuliers d'émission des rapports.

5.1.3. Opinion sur les comptes ¹:

Nous examinerons successivement les différents types d'opinion qu'est susceptible d'émettre le commissaire aux comptes :

- La Certification Sans Réserve ;
- La Certification Avec Réserve ;
- Le refus de certifier.

Seront ensuite présentées les observations que le commissaire aux comptes peut formuler en complément de son opinion.

Enfin seront envisagées un certain nombre de situations particulières auxquelles peuvent être confrontés les Commissaires aux comptes lors de l'émission de leur rapport.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 569

5.1.3.1. Une Opinion favorable (certification sans réserve¹) :

Le commissaire aux Comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue fait des limites d'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalie significative.

Cette certification n'est possible que si un certain nombre de conditions ont pu être réunies, et notamment si :

- Le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimé nécessaires selon les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes ;
- Le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont établis selon le référentiel comptable applicable ;
- L'information donnée dans les comptes, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée, ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

La certification avec réserve pour désaccord est formulée comme suit : « nous avons effectué notre audit (...) Sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. [Paragraphe de description motivée et chiffrée du désaccord] sous cette réserve, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables SCF, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

5.1.3.2. Une opinion avec réserve (certification avec réserve)¹ :

Le commissaire aux comptes certifie les comptes avec réserve(s) lorsqu'il est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables ou a été confronté à une limitation à l'étendue de ses travaux, et que l'incidence dès ce(s) désaccord(s) ou limitation, bien que significative, est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 569

A. Réserve pour désaccord ¹:

Le commissaire aux Comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

- Lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- Que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des Comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

La certification avec réserve pour désaccord est formulée comme suit : « Nous avons effectué notre audit (..) sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

(Paragraphe de description motivée et chiffrée du désaccord) Sous cette réserve, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.»

B. Réserve pour limitation :

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :

- Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- Que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement Circonscrites ;
- Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des Comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

La certification avec réserve pour limitation est formulée comme suit : « Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant (..)

(Paragraphe de description motivée et chiffrée du désaccord)

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 569-570

Sous cette réserve, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

5.1.3.3. Refus de certifier (Opinion Défavorable)

Le refus de certifier intervient en cas de désaccord, de limitation dans la mise en œuvre de diligences ou d'incertitudes multiples dont les incidences sur les comptes en peuvent être clairement circonscrites.

A. **Refus de certifier pour désaccord** : le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

Lorsqu'il a détecté au cours de son audit des Comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que, soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des Comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

B. **Refus de certifier pour limitation** : le commissaire aux compte formule un refus de certifier pour limitation :

- Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,
- Et que, soit les incidences sur les comptes de limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites, soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisation des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

C. **Refus de certifier pour incertitudes multiples** : Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Une incertitude existe lorsque les conséquences d'une situation ne peuvent être évaluées, compte tenu de l'information existante, car son dénouement dépend de la réalisation d'événements futurs. Cette situation est à apprécier au regard des risques pesant sur le patrimoine

de l'entité, et notamment sur son outil de production ou d'exploitation, sur sa capacité à dégager des résultats et, de manière plus générale, sur sa capacité à poursuivre normalement ses activités.

5.2. Les rapport spécieux¹

5.2.1. Le rapport sur le montant global des cinq (5) rémunérations les plus élevées

L'établissement d'un état détaillé des rémunérations versées aux cinq (5) personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité. Celui-ci est remis au commissaire aux comptes. Cet état contient :

- Les rémunérations brutes comprenant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;
- Les rémunérations versées aux personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour l'entité concernée, les salariés à temps partiels, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger.

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant détaillé des rémunérations concorde avec les informations obtenues qu'il ait préalablement vérifiées, et sur cette base il établit le rapport spécial de certification des rémunérations globales prévues par les dispositions légales susvisées.

5.2.2. Le rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel

Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et en application des diligences professionnelles, le commissaire aux comptes examine les avantages particuliers significatifs accordés au personnel de l'entité concernée.

Les avantages particuliers, en numéraire ou en nature, accordés au personnel de l'entité sont ceux qui ne correspondent pas à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

L'entité établit un état annuel nominatif des avantages particuliers accordés au personnel. Le montant global de celui-ci est certifié par le commissaire aux comptes, sur la base des informations données et celles éventuellement relevées au cours de sa mission.

¹ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°24 page15

Au début de sa mission de contrôle des comptes de l'entité, le commissaire aux comptes obtient de l'organe dirigeant de l'entité la liste des personnels ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

5.2.3. Le rapport sur l'évolution du résultat des cinq (5) derniers exercices et du résultat par action ou part social :

Conformément, aux dispositions de l'article 678 alinéa 6 du code de commerce, a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise

En œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'évolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur à cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

A l'issue des diligences professionnelles mises en œuvre par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice comptable considéré, celui-ci présente dans un rapport spécial à l'évolution des différents indicateurs de performance de l'entité considérés comme pertinents.

L'évolution du résultat est établie sous forme de tableau retraçant les éléments suivants portant sur les cinq dernières années :

- résultat avant impôt, l'impôt sur les bénéfices, le résultat net ;
- le nombre d'actions ou de parts sociales constituant le capital social ;
- le résultat par action ou part sociale ;
- participation des travailleurs au résultat.

5.2.4. Le rapport sur les procédures de contrôle interne :

Le commissaire aux comptes prend connaissance, dans le cadre de sa mission générale, des éléments du contrôle interne pertinents mis en œuvre par l'entité, afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble, ainsi que des assertions relatives aux flux des opérations et événements comptables de la période, aux soldes de comptes

de fin de période, à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans l'annexe des comptes.

Lorsque l'entité établit, un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions réglementaires, ayant un impact significatif sur le traitement de l'information financière et comptable, le commissaire aux comptes présente un rapport spécial dans lequel il apprécie la sincérité du rapport adressé par l'entité à l'assemblée générale et à l'organe délibérant habilité, sur la base des travaux qu'il a réalisés.

Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles.

Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'assemblée générale, comporte :

- un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention,
- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

5.2.5. Rapport sur la continuité d'exploitation :

Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 susvisée et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

Conclusion

En matière d'analyse financière, les informations légales et financières sont appréhendées selon une approche à caractère d'évaluation d'entreprise, pour les besoins des différents utilisateurs, devant disposer d'un diagnostic des plus fiables, est la responsabilité du commissaire aux comptes.

En ce sens, que l'obligation de résultat ne figure pas dans les prérogatives dévolues à la profession, définies clairement par les textes vigueurs.



Chapitre 2 :

Le commissaire aux comptes face à la non continuité d'exploitation et la procédure d'alerte

Chapitre 2 : La commissaire aux comptes face à la non continuité d'exploitation et la procédure d'alerte

INTRODUCTION

La crise économique actuelle donne toute son importance à l'un des principes fondamentaux de la comptabilité.

L'hypothèse de continuité de l'exploitation. En effet, de plus en plus d'entreprises, du fait de la gravité de cette crise et de la rapidité de son évolution, sont confrontées à des difficultés de prévision et ne peuvent plus affirmer avec un niveau de risque raisonnable que les conditions d'une poursuite de leur activité sont normalement réunies. Or l'impact potentiel sur le résultat et sur la valeur du patrimoine est considérable, la valeur liquidative étant évidemment très inférieure à la valeur normale d'usage d'un actif.

Dans ce chapitre Nous allons aborder ici deux sections qui contiennent :

- Un rappel du principe de continuité de l'exploitation à travers les principaux textes du droit comptable international, et Algérien ;
- Les conséquences de ce principe sur les missions d'audit des comptes annuels ;
- L'extension du rôle de l'auditeur à la prévention des défaillances des entreprises et des risques de non continuité de l'exploitation ;
- La procédure d'alerte et ces phases ;

Section 1 : le commissaire aux comptes face à la non continuité d'exploitation

1. Le principe de continuité de l'exploitation a trave le droit comptable

Toute la hiérarchie des textes qui fondent le droit comptable rappelle que les comptes annuels ou les comptes consolidés sont établis normalement sur la base d'une hypothèse : les évaluations sont faites en supposant que l'entité va poursuivre son activité dans les limites de l'avenir prévisible. Si cette hypothèse n'était pas réaliste, alors il faudrait revoir les évaluations des éléments d'actif et de passif et décrire et justifier dans l'annexe les hypothèses retenues.¹

¹ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTOIN DE LA CONTINUTE DE L'EXPLOITATION EN PERIODE DE CRISE ECONOMIQUE

L'Hypothèse sur laquelle l'entité s'appuie pour la préparation des états financiers, et selon laquelle l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible et sera en mesure de réaliser ses actifs et de s'acquitter de ses obligations dans le cours normal de ses activités.

La continuité d'exploitation justifie en partie l'évaluation des actifs à un montant qui est fonction de leur utilisation par l'entité plutôt que de leur vente ou de leur liquidation. Diverse convention d'évaluation, par exemple les valeurs de réalisation nettes, peuvent être appropriées dans les cas où il est vraisemblable que l'entité cessera ses activités dans un avenir prévisible.

1.1. Le droit comptable international

La norme international accounting standard (IAS) 1 a adopté ce principe sur la présentation des états financiers.

« Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider la société ou de cesser son activité, La continuité d'exploitation doit être examinée et justifiée tous les ans la norme précise que l'analyse détaillé n'est nécessaire lorsque l'entreprise a un passé bénéficiaire et n'a pas eu de problème pour ce financier. Dans les autres cas, la direction doit effectuer son analyse en prenant en compte des éléments à venir sur l'année. Tout doute ou incertitude doit être mentionné ».

Une base de continuité de l'exploitation, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont ce principe est repris dans l'International Accounting Standard (IAS) 1, adopté en 2004, sur la « Présentation des états financiers » au paragraphe 23 :¹

« Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes

¹ LA NORME INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 1

Doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation. »¹

1.2. Le droit comptable Algérien :

Le system comptable financier comporte un cadre conceptuelle la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment :

- Comptabilité d'engagement
- Continuité d'exploitation ²

La motivation en annexes de la non application de la base de la continuité d'exploitation.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur la base de continuité d'exploitation les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées et la base quelle ils ont été arrêtés est précisée en annexes³.

1.3. Le droit comptable à l'épreuve de la crise :⁴

Il n'est bien sûr pas nouveau qu'une entreprise puisse avoir des difficultés, mais, d'exceptionnel, le phénomène est devenu plus fréquent. En diversifiant ses produits et ses marchés, une entreprise pouvait maîtriser ses risques. En cas de difficulté plus sérieuse, une possibilité de reprise par un concurrent ou un investisseur était souvent envisageable. Aujourd'hui, on constate une telle chute de la demande, dans tous les pays, que la diversification ne joue plus son rôle de stabilisateur. La quasi-faillite de nombreuses banques et la réduction drastique des crédits, le non renouvellement des emprunts, conduisent à des fermetures massives. L'hypothèse de continuité de l'exploitation qui, pratiquement, allait de soi, devient un vrai sujet de discussion pour les dirigeants des entreprises et pour les lecteurs des états financiers.

¹ BOUZIANE MOHAMMED, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DEFAILLANCE DES ENTREPRISE ALGERIENNES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2015-2016

² LA LOI 07-11 ARTICLE 06

³ FORMATION MAZA BUSINESS GROUPE, MOSTAGANEM

⁴ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTOIN DE LA CONTINUTE DE L'EXPLOITATION EN PERIODE DE CRISE ECONOMIQUE

Poser publiquement la question de la poursuite de l'activité, c'est déjà porter préjudice à l'entité. En effet, nous sommes dans un domaine où la mesure crée le réel. Par opposition, dans les sciences de la matière, la mesure non destructive est normalement neutre par rapport à l'objet. Ainsi, mesurer la longueur ou la hauteur d'une table ne modifie pas la table. En revanche, dans un domaine comme la comptabilité, annoncer que le résultat de l'année N est inférieur à celui de l'année N-1, c'est déjà amorcer le cercle vicieux de la perte de confiance. La connaissance de cette mesure précipite la descente aux enfers. Les dirigeants ou auditeurs ont alors à résoudre un dilemme :

- Ne pas poser la question de la continuité de l'exploitation en toute connaissance de cause pour ne pas compromettre les chances de survie de l'entreprise ;
- Poser clairement la question au risque, par là même, de provoquer la catastrophe tant redoutée.

Leur situation est cornélienne, en ce sens que le devoir de vérité impose d'informer le public des difficultés de l'entreprise mais s'oppose aux sentiments selon lesquels il ne faut pas informer le public pour ne pas aggraver un mal qui porterait préjudice à des tiers qui ne sont pas responsables de cette situation (salariés, créanciers, petits porteurs, etc.).

2. L'auditeur face au principe de continuité de l'exploitation

La continuité de l'exploitation est l'hypothèse qui pèse lourdement sur les comptes annuels. Cependant, il est essentiel que le commissaire aux comptes puisse s'assurer du caractère « raisonnable » de cette assomption. Nous allons voir les obligations de l'auditeur selon les normes internationales, et algérien.

2.1. Les obligations de l'auditeur au regard de la continuité de l'exploitation selon les normes professionnelles

Les diligences de l'auditeur au regard de l'appréciation de la continuité de l'exploitation sont valables indépendamment de tout contexte de crise économique, dès lors que le référentiel comptable est bâti sur cette hypothèse. Mais en période de crise, la fréquence des situations à risque s'accroît et, de plus, les prévisions deviennent moins fiables.¹

¹ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTION DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION EN PÉRIODE DE CRISE ÉCONOMIQUE

2.1.1. Les normes internationales ¹

La norme International Standard on Auditing (ISA) 570, donne un cadre à la mission de l'auditeur. Elle rappelle que l'IAS 1 exige des dirigeants de l'entité qu'ils se prononcent sur la capacité de cette entité à poursuivre son exploitation.

Il est de la responsabilité de commissaire aux comptes d'obtenir des éléments probants quant à la poursuite de l'activité ou à l'existence d'un risque significatif. Ceci fait d'ailleurs partie des procédures d'évaluation des risques décrites par l'ISA 315 « identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement » le commissaire aux comptes doit évaluer des prévisions sur une période de moins 12 mois après la clôture des comptes selon l'ISA 560 « événements postérieurs à la clôture. » Si la direction de l'entité présente des prévisions pour une durée inférieure, le commissaire aux comptes doit demander un allongement de cette durée.

Le commissaire aux comptes doit conclure en exprimant une opinion sur l'existence ou l'absence d'un risque significatif. Si tel est le cas, il doit s'assurer que ce risque est correctement décrit dans les états financiers et en tirer toutes les conséquences dans son rapport.

En annexe, la norme ISA 570 présente une liste illustrative d'évènements pouvant faire douter de l'hypothèse de continuité de l'exploitation en distinguant :

- La dimension financière (exemple : existence de crédits arrivant à échéance sans possibilité de remboursement ou de refinancement, flux de trésorerie d'exploitation négatifs, perte de crédit fournisseur, etc.),
- La dimension managériale (exemple : départ non remplacé d'un dirigeant, perte de marchés importants, etc.)
- Des évènements divers (exemple : modification de la réglementation, catastrophes dont les conséquences ne sont pas couvertes ou sont mal couvertes par des assurances, etc.).

2.1.2. La réglementation algérienne et les normes utilisées

Selon la NAA 570, cette norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'état financiers au regard de l'application, par la direction, d'hypothèse de continuité e l'exploitation dans l'établissement des états financiers.¹

L'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'apprécier à validité de l'hypothèse de continuité de l'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et de la présentation des états financiers, et de Conclure quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.¹

Afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction, et dans tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis.²

Le journal officiel n°24 a édité aussi la norme de rapport de continuité d'exploitation a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du commissaire aux comptes.

Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des comptes, telle que définie par les dispositions de l'article 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, susvisée, et les dispositions de l'article 7 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.³

Le législateur algérien a dressé une liste en trois catégories constituent des indicateurs conduisant le commissaire aux comptes à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment.²

¹ LA NORME ALGERIENNE D'AUDIT NAA 570

² LA NORME ALGERIENNE D'AUDIT NAA 570

³ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°24 PAGE 15

1. Indicateurs de nature financière² :

- Capitaux propres négatifs ;
- Incapacité à payer les créanciers à échéance ;
- Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;
- Recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
- Capacité d'autofinancement insuffisante et persistante ;
- Ratios financiers clés défavorables ;
- Pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ; arrêt de la politique de distribution de dividendes
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

2. Indicateurs de nature opérationnelle¹ :

- Départ du personnel clé sans remplacement ;
- Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
- Conflits sociaux graves ;
- Pénuries durables de matières premières indispensables.

3. Autres indicateurs¹ :

- Non-respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires
- Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face.

En cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes s'assure qu'une information pertinente est donnée dans son le rapport spécial exigé par la loi, il attire

¹ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°24 PAGE 15 PARAGRAPHE 8.3

l'attention de l'utilisateur des comptes sur cette information.

Si la continuité de l'exploitation est, selon l'opinion du commissaire aux comptes, définitivement compromise, il refuse de certifier des comptes qui ne seraient pas établis en valeur liquidative.

3. Procédures d'évaluation des risques de la non-continuité d'exploitation 1

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la NAA 315 (connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significative), l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- a) Dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face ;
- b) Dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans ce cas.

3.1. Appréciation d'évaluation fait par la direction

L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, y compris éventuellement le processus suivi par celle-ci pour réaliser son évaluation.

3.2. Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui

seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre une quelconque autre procédure d'audit pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui sera de douze (12) mois au moins à compter de la date des états financiers.

3.3. Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés :

Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure :

- a) De demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;
- b) D'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes qu'elle a relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ;
- c) De déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;
- d) De demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futurs et le caractère réalisable de tels plans.

Dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futurs de la direction, ces procédures doivent inclure également :

- a) D'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ;

- b) De déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions.

4. Le double risque et le double contrainte du commissaire aux comptes en cas de menaces sur la continuité d'exploitation :¹

Le commissaire aux comptes n'est ni infallible, ni insensible aux pressions, ni irresponsable quant aux conséquences de ses actes. De ce fait, sa tâche est complexe, surtout dans les cas se situant à la limite ou à la frontière des situations claires et tranchées.

4.1. Le double risque :

Sauf quand la situation financière de l'entité est, sans discussion possible, très bonne ou très mauvaise, le commissaire aux comptes court un double risque :

- Déclarer défailante une entité saine, ce qui s'apparente, en statistiques, au risque de 1ère espèce (rejeter à tort une hypothèse vraie) ;
- Déclarer viable une entité qui, en réalité, est sur le point de déposer son bilan ce qui s'apparente à un risque de 2ème espèce (accepter à tort une hypothèse fausse).

Dans le premier cas, le commissaire aux comptes refuse la certification des comptes s'ils ne sont pas en valeur liquidative alors que dans le second, il certifie des comptes qui auraient dû être établis en valeur liquidative mais ne le sont pas. Dans les deux cas, l'erreur peut être lourde de conséquences soit pour l'entité contrôlée, soit pour les tiers qui sont les utilisateurs des comptes annuels.

4.2. Le double contrainte :

Si le commissaire aux comptes déclare invalide l'hypothèse de poursuite de l'exploitation, il ne fait qu'aggraver les difficultés réelles de l'entité contrôlée, voir met en danger une entité en réalité saine. Nous sommes dans un domaine, celui de la confiance, où l'information à elle seule crée ou détruit de la valeur. Si le préjudice ainsi créé n'est pas justifié par la réalité de la situation (risque de 1ère espèce), le commissaire aux comptes peut être rendu responsable des conséquences de son appréciation de la situation. Il est ainsi découragé de donner l'alerte.

¹ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTION DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION EN PÉRIODE DE CRISE ÉCONOMIQUE

Si, inversement, il accepte l'hypothèse de poursuite de l'exploitation, il peut donner à une entité en difficulté une chance de redressement et agit bien évidemment normalement à l'égard d'une entité saine. Il a donc de bonnes raisons de toujours accepter cette hypothèse de poursuite de l'activité eu égard aux intérêts de son client et même des intérêts de certains tiers, les salariés et certains créanciers, qui, généralement, ont tout à perdre de la liquidation de cette entité. Mais si la poursuite de l'activité conduit à alourdir le passif et que le commissaire aux comptes a accepté de ne pas informer les lecteurs des comptes annuels de ces difficultés (risque de 2ème espèce), alors il risque de devenir responsable de ce passif.

On constate donc que le commissaire aux comptes prend un risque dans tous les cas et se trouve face à un dilemme. Cette situation est d'autant plus délicate que les pressions exercées sur lui peuvent être considérables. Comment porter sereinement la responsabilité de nombreux licenciements du fait de la publicité des difficultés de l'entreprise alors qu'il y a encore une lueur d'espoir ? Comment porter la responsabilité de la faillite de nombreux fournisseurs en dissimulant les difficultés de l'entreprise alors que la situation ne laisse pas d'espoir ? Comment trancher entre ces deux risques quand la situation est difficile sans être irrémédiablement compromise avec certitude.

5. Le traitement préventif des défaillances :¹

Le commissaire aux comptes protège les tiers en certifiant la qualité des informations financières, ce qui suppose notamment que les tiers puissent accéder effectivement à cette information en temps et en heure. Or en Algérie, les assemblées d'actionnaires ont un délai de six mois après la clôture de l'exercice pour se réunir. En pratique, dans les petites et moyennes entreprises, elles se tiennent bien souvent le 30 juin pour des comptes clos le 31 décembre. Puis, les sociétés ont encore un mois pour déposer leurs comptes, le rapport de gestion et le rapport du commissaire aux comptes au centre national de registre de commerce et les rendre ainsi accessibles au public. Dans la pratique, les retards sont nombreux et l'absence de dépôt est sanctionnée par une amende.

Nous voyons donc que les informations financières publiées par les entreprises en Algérie ne sont disponibles que sept mois après la fin de l'exercice et que dans un nombre de cas non négligeable, elles ne sont pas disponibles du tout, le chef d'entreprise préférant prendre le risque de

¹ BOUZIANE MOHAMMED, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DEFAILLANCE DES ENTREPRISE ALGERIENNES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2015-2016

payer l'amende plutôt que de publier des informations défavorables. La défaillance d'une entreprise est un processus rapide qui ne peut être enrayé que s'il est traité très tôt.

L'article 715 bis 11 du code de commerce stipule que le commissaire aux comptes peut demander des explications au président du conseil d'administration ou au directoire qui est tenu de répondre sur tous faits, de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission.

A défaut de réponse ou si celle-ci n'est pas satisfaisante, le commissaire aux comptes invite le président ou le directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés ; le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance.

En cas d'inobservation de ces dispositions ou si en dépit des décisions prises, il constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale ou en cas d'urgence à une assemblée générale extraordinaire qu'il convoque lui-même pour lui soumettre ses conclusions.

En outre, ils révèlent au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance.

6. Interdiction d'immixtion dans la gestion pendant la dégradation¹

Le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion.

C'est dans le respect de ce principe qu'il doit apprécier, a un moment donné, les conséquences comptables et financier des décisions de gestion prise ou envisagées par les dirigeants pour faire face à la situation.

Le rôle du commissaire aux comptes est seulement de s'assurer que les dirigeants :

- Sont conscients des difficultés de l'entité ;
- Donnent un diagnostic prenant en compte les difficultés de l'entreprise ;
- Ont ou pris ou prévoient de prendre les mesures nécessaires pour redresser l'activité de l'entité.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1098

En vertu du pris de non immixtion, il est interdit au commissaire aux comptes de :

- Donner de conseils pour remédier aux difficultés
- Participer à la mise en œuvre des mesures

S'il participait activement à la recherche de solutions et à leur mise en œuvre, une immixtion dans la gestion pourrait alors lui être reprochée et sa responsabilité engagée.

Section 2 : Procédure d'alerte

Dans beaucoup d'entreprises, le déclenchement de la procédure d'alerte est vécu comme un moment douloureux, voire honteux, de la vie professionnelle. Pourtant, même si elle marque un passage le plus souvent difficile pour les dirigeantes pour ceux qui les entourent, l'alerte peut aussi être une chance « l'alerte est l'éveil de l'attention en vue du combat, non la reddition ou la capitulation ; elle est l'aube propice aux redressements, non la nuit des ruine – l'alerte est porteuse d'espérance »

Cette section est consacrée à l'alerte du commissaire aux comptes, comportera une description de la procédure et de la mise ouvre

1. Description et Caractéristique essentielles de la procédure d'alerte

1.1. Description¹La procédure d'alerte se définit comme un mécanisme préventif offrant une information sur l'étendue des difficultés économiques et/ou sociales qui pourraient, à terme, menacer le futur de l'entreprise.

Son objectif est d'éviter l'aggravation des difficultés et de redresser la situation en recherchant des solutions à mettre en place.

La procédure d'alerte doit être mise en œuvre immédiatement après le constat des faits ou de chiffres remettant en question le bon déroulement de l'activité de l'entreprise.

Exemples de situations propices au déclenchement de la procédure d'alerte : atteinte au droit des personnes (harcèlement) ; danger grave et imminent ou risque grave pour la santé publique ou

¹ CONSEIL NATIONAL DES BARREAUX LES AVOCATS WWW.CNB.AVOCAT.FR

l'environnement ; faits affectant de manière préoccupante la situation économique de l'entreprise (droit d'alerte économique) ; faits d'accroissement importants ou de recours abusifs à des contrats précaires (droit d'alerte social).

1.2. Caractéristiques essentielles de la procédure d'alerte ¹: La procédure d'alerte est l'une des mesures phares de la loi 1984, qui instituait par ailleurs :

Les documents comptables prévisionnels pour les entreprises comptant plus de 300 salariés ou réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur :

- Les groupements de prévention agréés
- La procédure de règlement amiable
- La possibilité de nommer un mandataire

Elément clés de la procédure instituée par la loi 1984 conduit le commissaire aux comptes à saisir, selon l'entité, soit le président de l'organe d'administration de la société, soit le dirigeant, en vue de lui demander des explications sur les faits qu'il a relevés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

La mise en œuvre de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes est fondée sur une évaluation comptable et financière de la situation de l'entité.

Finalité de la procédure le but essentiel de la procédure d'alerte et des autres procédures prévues par la loi de 1984 est de privilégier le traitement en amont des difficultés d'entreprise et de diminuer ainsi le nombre de défaillances d'entreprise.

La procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes a plus particulièrement pour objectif de faire prendre conscience aux dirigeants de l'entreprise si besoin est, de la gravité de leurs difficultés, elle est d'abord et avant tout un signal d'alarme destiné :

- A éviter que les pertes accumulées par l'entreprise ne prennent des proportions démesurées à l'insu de tous ;

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1091 1092

- A inciter les dirigeants de l'entreprise à prendre, avant qu'il ne soit trop tard, les mesures nécessaires pour redresser l'entreprise, en concertation, à partir d'un certain stade, avec le président du tribunal de commerce ou de grande instance ou leur délégué.

2. Les intérêts et les risques liés à la procédure d'alerte

Le bilan de la procédure d'alerte, depuis sa mise en place, il y a quelque année ; est en demi-teinte. Sont exposés ci-après les principaux arguments qui sont avancés pour défendre ou au contraire critiquer cette procédure.

2.1. Les arguments en faveur de la procédure :

Les défenseurs de la procédure mettent en avant qu'elle permet une prise de conscience par l'entité des difficultés rencontrées que la graduation des phases confère au mécanisme toute la souplesse nécessaire, et que son caractère interne préserve sa nécessaire confidentialité.

- a- La procédure permet une prise de conscience par l'entité des difficultés réelles de l'entité contrôlée. L'information des dirigeants, par le commissaire aux comptes, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de l'entité leur permet :
 - D'ouvrir les yeux, si besoin est, sur la gravité des difficultés que rencontre leur entreprise et de réfléchir sur les mesures à prendre pour assurer la poursuite de l'activité ;
 - De proposer des solutions pour redresser l'entité (demande de prêts, renégociation de prêts, affacturage, dépréciation de créances ou d'immobilisations, demande de mise en règlement amiable de l'entité...)
- b- La procédure est graduée, ce qui permet de l'interrompre au moment le plus opportun et de ne pas alarmer prématurément l'organe de direction et les associés de l'entité.

« le dirigeant est d'abord interrogé confidentiellement par le commissaire aux comptes, et ce n'est qu'en cas d'absence de réponse, ou si les mesures de redressement proposées ne paraissent pas de nature à assurer la pérennité de l'entité, que le commissaire aux comptes demande au dirigeant soit de convoquer le conseil d'administration ou le directoire (si l'entité en est dotée), soit de convoquer l'assemblée générale pour lui présenter son rapport spécial d'alerte, afin de déplacer la prise de décision relative à la pérennité de l'entité vers un niveau décisionnel de plus en plus collectif. »

c- La procédure conserve un caractère interne à l'entreprise, qui permet en principe de préserver sa confidentialité. Le législateur n'a pas exigé que le commissaire aux comptes lors de la constatation de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, Informe les organismes spécialisés tels le comité départemental pour l'étude des problèmes de financement des entreprises (codefi), ou le comité interministériel de restructuration industrielle (Ciri). Des informations sont par ailleurs prévues au bénéfice des autorités de contrôle.

« Quand le commissaire aux comptes informe le président du tribunal de commerce ou de grande instance du déclenchement de la procédure d'alerte, la procédure peut être encore considérée comme interne car si le magistrat convoque le dirigeant de l'entité, c'est pour s'entretenir avec lui de façon informelle des difficultés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de l'entité et des mesures de redressement à envisager »

2.2. Argument en défaveur de la procédure ¹:

Les détracteurs de la procédure lui reprochent tout au contraire de manque de confidentialité et le risque d'aggravation des difficultés en résulter.

La procédure entraîne toujours des fuites d'information, accidentelles ou volontaires, le législateur a bien prévu que la procédure d'alerte reste confidentielle à ses différents stades. Toutefois cette confidentialité risque d'être violée du fait d'indiscrétions et du non-respect du devoir de réserve de membres du personnel appartenant, par exemple, au secrétariat de la direction, lors de la préparation de la réponse du dirigeant.

Le risque d'atteinte à la confidentialité de la procédure se déplace ensuite au sien du conseil d'administration ou des administrateurs, élus ou non par les salariés, les représentants du comité d'entreprise et, le cas échéant, les délégués du personnel ou auprès de tiers (banquiers, partenaires commerciaux...) Enfin, l'information communiquée au président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance sonne pour beaucoup de dirigeants le glas de la confidentialité de la procédure, et notamment en province, ou tout finit par se savoir....

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1093

La procédure aggrave la situation de l'entité concernée. la violation du caractère confidentiel de la procédure, la communication éventuelle des documents d'information prévisionnelle. la divulgation des réponses sur la gestion sociale faites aux associés peuvent amener les tiers en relation avec l'entité à réagir pour se prémunir contre ses difficultés et, par un effet de spirale, à les accroître.

L'entreprise en difficulté, prévention, restructuration, redressement

Montrent que les difficultés des entités s'accroissent de manière exponentielle dès la moindre diffusion d'information sur les difficultés, l'officialisation des difficultés se traduit notamment par :

- Une diminution du crédit fournisseurs et bancaire
- Une désaffection des clients entraînant une diminution du chiffre d'affaires
- Une démobilitation du personnel qui devient moins productif, perd son agressivité commerciale, et tend à développer des conflits sociaux pouvant aller jusqu'à paralyser l'activité de l'entité

3. Application de la procédure d'alerte¹

A partir de la définition légale et des enseignements de la jurisprudence, il est possible d'apporter les précisions suivantes quant à l'appréciation par le commissaire aux comptes de la notion de « faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation ».

- Ces faits ne sont pas constitutifs d'une situation irrémédiable. Ils ne sont pas, par nature, des faits qui conduisent la société à la cessation des paiements toutefois, s'ils sont détectés trop tard (destruction de locaux, perte d'un client important, diminution des prêts bancaires), la continuité de l'exploitation peut être définitivement compromise ;
- Les faits qui remettent en cause la continuité de l'exploitation sont rarement isolés : ils sont le plus souvent constitutifs d'un ensemble d'événements convergents, suffisamment préoccupants, compte tenu du contexte particulier propre à l'entité. Ce n'est pas leur

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1097

constatation individuelle qui amène au déclenchement de la procédure d'alerte, mais plutôt leur accumulation et leur combinaison ;

- L'examen de ces faits doit être complété par un jugement global sur le fonctionnement de l'entité par le commissaire aux comptes. Il s'assure qu'il n'existe pas d'autres facteurs dont la réalisation probable permutera d'atténuer les conséquences des faits relevés (lettre d'intention de la société mère pour soutenir sa filiale renégociation et leur combinaison) .

4. Difficultés de la mise en œuvre de la procédure d'alerte¹

4.1. Le déclenchement tardif

Bien qu'investi d'une mission permanente, le commissaire aux comptes peut ne prendre conscience des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation qu'au moment où ils produisent leurs effets. L'intervention soudaine des difficultés et leur incidence financière peuvent brutalement et irrémédiablement compromettre la continuité de l'exploitation (rupture commerciale à l'initiative d'un client représentant une partie significative de marché, destruction de locaux à la suite d'une catastrophe naturelle) sans que le commissaire aux comptes ait eu la possibilité de réagir.

Si le dirigeant n'informe pas régulièrement le commissaire aux comptes de l'évolution des activités de l'entité, le décalage entre la transmission de l'information et son analyse par celui-ci ne lui permettra pas d'assumer son rôle de prévention de difficultés. En pratique, selon la nature du fait et la fréquence des contrôles du commissaire aux comptes ou de ses collaborateurs dans l'entité, la fonction de prévision assurée par le commissaire sera donc plus ou moins efficace.

4.2. Interruption anticipée :

Dès lors que le président du conseil d'administration, le directoire, le dirigeant ou le conseil d'administration proposent des solutions qui paraissent de nature assurer la pérennité de l'entité, le commissaire aux comptes arrête la procédure d'alerte. Or, il existe toujours un degré d'incertitude non quantifiable concernant le succès des mesures adoptées par l'entité, d'autant que le commissaire aux comptes doit apprécier les mesures retenues sans s'immiscer dans la gestion.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1099

Le commissaire aux comptes peut décider d'interrompre au vu des éléments qu'il a reçus et qui lui paraissent de nature à permettre de surmonter les difficultés rencontrées par l'entité contrôlée. S'il constate que les mesures mises en œuvre ne permettent pas en définitive d'assurer la continuité de l'exploitation, le commissaire aux comptes est amené à déclencher une nouvelle procédure d'alerte. En on ne peut pas assimiler l'interruption a une suspension de procédure car les délais de déclenchement des différentes phases ne seraient plus respectés.

5. Le déroulement de la procédure par le commissaire aux comptes

La procédure d'alerte comporte quatre phases. Nous ne décrivons, sans entrer dans les détails, que la procédure applicable aux sociétés anonymes sans aborder les variantes applicables aux autres personnes morales.

5.1. Phase 1 : information du président du conseil d'administration¹

Le commissaire aux comptes informe par lettre de recommandation le président du conseil d'administration ou du directoire des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation qu'il a relevés au cours de sa mission. Le président dispose d'un délai de quinze (15) jours suivant la réception de la demande pour répondre par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

L'objectif poursuivi par cette première phase est d'amener le dirigeant à prendre conscience. En tant que de besoin, de la gravité de la situation, à faire le point et à communiquer au commissaire aux comptes les mesures de redressement qu'il envisage de prendre.

Si la réponse donnée par le dirigeant est satisfaisante, le commissaire aux comptes peut interrompre la procédure. Si la réponse n'est pas satisfaisante, ou si le dirigeant s'abstient de répondre, ou encore s'il répond hors délai, le commissaire aux comptes poursuit la procédure

Le dirigeant à tout intérêt à apporter un maximum de soin et de précision a sa réponse dans la mesure ou de son contenu dépend la poursuite ou non de la procédure

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 10102

La difficulté de cette première phase tient surtout à la pression morale qui peut être exercée sur le commissaire aux comptes pour lui demander une interruption de la procédure. Le déclenchement de la procédure d'alerte risque de rencontrer l'incompréhension du dirigeant, aux yeux duquel la continuité de l'exploitation peut sembler assurée. Le commissaire aux comptes devra examiner les arguments du dirigeant pour s'assurer qu'ils permettent de considérer que la continuité n'est pas compromise.

Il appartiendra au commissaire aux comptes de faire preuve à la fois de fermeté et de diplomatie, si le dirigeant manque d'objectivité, notamment lorsque des erreurs ont été commises. En tout état de cause, l'argument, souvent utilisé, selon lequel la poursuite de la procédure provoquera la chute de la société, et que le commissaire en portera la responsabilité, ne peut être retenu par le commissaire aux comptes.

5.2. Phase 2 : information du conseil d'administrations¹

A défaut de réponse dans les quinze (15) jours, ou si celle-ci n'est pas considérée comme satisfaisante, le commissaire aux comptes invite le président à convoquer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance pour le faire délibérer sur les faits relevés. Cette demande est formulée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les huit jours suivant la réception de la réponse du président du conseil ou du directoire ou bien de la constatation de l'absence de réponse dans le délai prévu. La copie de ce courrier est adressée sans délai au président du tribunal de commerce. Le conseil d'administration ou de surveillance est alors convoqué dans les huit (8) jours de la réception du courrier du commissaire aux comptes.

Le conseil d'administration ou de surveillance doit délibérer dans les quinze (15) jours qui suivent la réception de la lettre de demande de convocation du conseil par le commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes est convoqué à la séance du conseil d'administration. Une copie des délibérations lui est transmise ainsi qu'au président du tribunal de commerce, au comité d'entreprise ou à défaut aux délégués du personnel de la société par lettre recommandée avec accusé de réception dans les huit (8) jours suivant la tenue de la séance du conseil. L'objectif de la

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1102-1103

réunion de l'organe collégial est l'analyse de la situation ainsi que l'examen des mesures à prendre pour redresser l'entreprise.

5.3. Phase 3 : information des actionnaires¹

La troisième phrase est déclenchée lorsque le conseil d'administration ne s'est pas réuni ou n'a pas pris de décision dans le délai imparti (huit jours après la réception du courrier du commissaire aux comptes demandant sa convocation) et surtout si, malgré les mesures adoptées, la continuité de l'exploitation demeure compromise. Le commissaire aux comptes invite, par lettre recommandée avec accusé de réception, le président du conseil d'administration ou du directoire à faire délibérer une assemblée générale sur les faits relevés. Il joint à ce courrier le rapport spécial qu'il a rédigé et sera présenté à cette assemblée générale des actionnaires.

Depuis la mise en œuvre de la loi de sauvegarde, l'assemblée générale doit être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de notification faite par le commissaire aux comptes.

La faculté pour le commissaire aux comptes de convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence aux fins de lui présenter son rapport d'alerte a été réintroduite par la loi de sauvegarde des entreprises, en cas de carence du dirigeant, le commissaire aux comptes convoque l'assemblée générale dans un délai de huit jours à compter de l'expiration du délai imparti au dirigeant. Il fixe l'ordre du jour et peut, en cas de nécessité, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts, mais situé dans le même département.

Le contenu de rapport spécial du commissaire aux comptes n'est pas précisé par les textes. Un exposé détaillé et circonstancié est d'autant plus important que les actionnaires devront prendre des décisions sur la base de ce rapport. Ce rapport, après un rappel du texte légal ou réglementaire prévoyant l'intervention du commissaire aux comptes, devra indiquer :

- La présentation des faits relevés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.
- La relation des différentes phrases de la procédure déclenchée par le commissaire aux comptes.
- Les décisions prises à chaque phrase ou la mention des irrégularités relevées lors du déroulement de la procédure.

A ce stade, l'objectif de la procédure n'est plus de susciter des analyses ou des décisions de l'organe d'administration, mais d'informer l'organe délibérant des conclusions auxquelles le commissaire aux comptes est arrivé sur la situation de la société. Après avoir pris connaissance du contenu du rapport du commissaire aux comptes, l'assemblée générale doit son rapport fait par le commissaire aux comptes.

5.4. Phase 4 : information du tribunal de commerce

Si, à l'issue de réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats.¹

Compte tenu de la formulation de l'article 715 bis 13 du code de commerce.

L'information du président du tribunal de commerce peut être détaillée. Une copie de tous les documents utiles (notamment le rapport spécial) à sa compréhension ainsi que l'exposé des motifs qui ont conduit le commissaire aux comptes à constater l'insuffisance des décisions prises sont transmis à l'appui du courrier qui lui est adressé.²

L'objectif de cette dernière phase est d'informer le président du tribunal de commerce et de l'amener à prendre les mesures nécessaires, en complément de celles qui a pu prendre à réception du courrier d'information sur le déclenchement de la procédure outre la convocation des dirigeants et personnes visées à l'article l'autorité judiciaire peut envisager la mise en œuvre de toute mesure préventive appropriée.²

La procédure prend alors fin, du point de vue du commissaire aux comptes. Toutefois, si des faits nouveaux mettant en cause la continuité de l'exploitation devaient apparaître, le commissaire aux comptes déclencherait, s'il l'estime opportun, la phase 1 d'une nouvelle procédure d'alerte.³

Le président du tribunal de commerce, maintenant informé, peut décider de convoquer les dirigeants pour leur demander des mesures de redressement. A l'issue de cet entretien ou si les dirigeants ne se sont pas rendus à la convocation, il peut s'informer plus amplement auprès du

¹ CODE COMMERCE 715 BIS 13

² ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE1104

commissaire aux comptes et évoquer la situation de l'entreprise avec les représentants du personnel, les administrations publiques, les organismes de sécurité sociale et la Banque.³

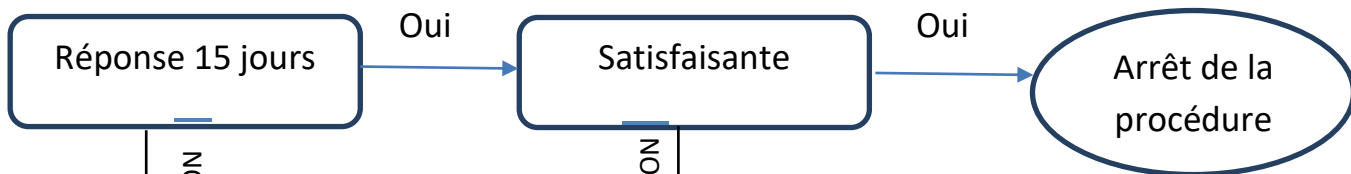
Un droit, et non un devoir, d'alerte, indépendamment du rôle du commissaire aux comptes, est également conféré au comité d'entreprise et à des actionnaires représentant au moins 5 % du capital social. Toutes ces procédures sont évidemment complémentaires.¹

¹ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTION DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION EN PÉRIODE DE CRISE ÉCONOMIQUE

PHASE 1

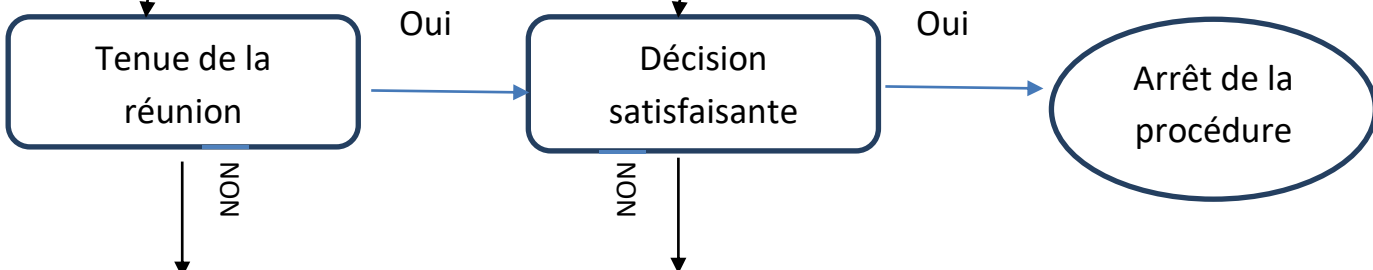
DEMANDE D'INFORMATION AU CHEF D'ENTREPRISE
PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

PHASE 2



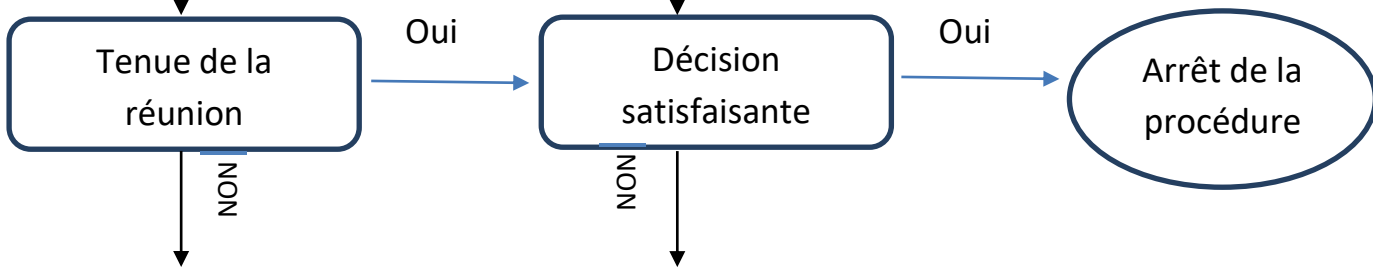
DE LIBERATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION OU DE SURVEILLANCE

PHASE 3



RAPPORT SPECIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES A LA PROCHAINE ASSEMBLEE

PHASE 4



INFORMATION DU PRESIDENT DU TRIBUNAL DE COMMERCE DE CLENCHEMENT DE LA PREVENTION EXTERNE

Source : www.esca.ma/blog/la-prevention-interne-des-difficultes-de-lentreprise

6. Les incidences de l'alerte sur la mission, les obligations et la responsabilité du commissaire aux comptes

Le déclenchement de la procédure d'alerte peut altérer gravement les relations entre le

commissaire aux comptes et son client et peut également avoir des incidences sur les autres volets de sa mission, sur ses autres obligations et sur sa responsabilité.

6.1. L'alerte et le renforcement de la permanence de la mission du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes a une mission permanente, ainsi. Il a donc accès à l'entreprise à tout moment et non seulement à l'occasion du contrôle final des comptes annuels. La pratique de l'intérim en matière d'audit renforce la présence du commissaire aux comptes. La possibilité, notamment en cas de crainte relative à la santé économique de son client, de suivre régulièrement l'évolution des ventes, d'un litige important, d'un chantier, des livraisons, des encaissements, de la trésorerie, etc. Permet une alerte plus précoce et donc plus efficace.¹

« Le commissaire aux comptes peut, à tout moment, prendre connaissance, sur place, des livres comptables, des balances, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société ou de l'organisme ». ²

6.2. L'alerte et l'indépendance du commissaire aux comptes¹

L'indépendance du commissaire aux comptes peut le mettre en conflit avec son client. Un chef d'entreprise n'est pas toujours prêt à entendre l'annonce de graves difficultés. D'une part, il y a la crainte que la publicité faite à ses difficultés ne les aggrave. D'autre part, il peut avoir du mal à admettre un échec parfois vécu comme personnel. Enfin, nier la difficulté ou la sous-estimer peut-être une façon de la surmonter.

Le regard expert et extérieur du commissaire aux comptes n'est pas troublé par la passion ou des émotions potentiellement irrationnelles d'un point de vue purement managérial. Il peut donc être en conflit avec le chef d'entreprise en ne partageant pas le diagnostic ou les chances de succès des mesures de redressement proposées. Le souci d'éviter un conflit qui pourrait entraîner un non-renouvellement de son mandat, peut cependant limiter l'indépendance du commissaire aux comptes. Afin de réduire ces dilemmes, le droit Algérien prévoit que la durée du mandat est obligatoirement de trois ans. Tout au moins pendant les premières années de ce mandat, il n'y a donc pas de menace de non-renouvellement.

¹ ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTOIN DE LA CONTINUTE DE L'EXPLOITATION EN PERIODE DE CRISE ECONOMIQUE

² LA LOI 10-01 ARTICLE 31

6.3. L'alerte et le secret professionnel du commissaire aux compte

Le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel ainsi que le rappelle la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé article 71 Toutefois, il est délié du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance lorsqu'il fait application de la procédure d'alerte.¹

Les dirigeants de la société ne peuvent pas faire obstacle au déclenchement de la procédure d'alerte en invoquant le secret des affaires ou le secret professionnel auquel le commissaire aux comptes est tenu. Toutefois, ce dernier ne peut aller au-delà de la procédure. Par exemple, au cours de la phase 1, il ne peut pas informer un fournisseur des difficultés de l'entité afin que ce dernier ne s'engage pas en accordant un crédit

La rédaction du rapport spécial d'alerte, communiqué aux actionnaires réunis en assemblée générale, est un exercice particulièrement délicat. Le commissaire aux comptes doit y évoquer les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, les mesures envisagées par le conseil d'administration pour y remédier et les raisons pour lesquelles il les considère comme insuffisantes. Il doit être suffisamment explicite pour être convaincant mais en même temps, il ne peut publier des informations qui pourraient être utilisées par certains tiers contre l'entreprise en difficulté. Par exemple, il ne faut pas donner d'armes aux concurrents ou éventer un projet de rapprochement ou de nouveau contrat, ce qui pourrait aussitôt mettre en échec l'opération. Le professionnel doit donc faire preuve de jugement pour trouver le bon équilibre entre généralités sans intérêt et atteinte au secret des affaires qui conduirait à la question de la responsabilité.²

6.4. L'alerte et le principe de non immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion³

La procédure d'alerte telle qu'organisée par le législateur donne des grandes possibilités au commissaire aux comptes d'intervenir dans la gestion en l'appréciant. Déjà même en invitant les dirigeants ou le conseil d'administration à se prononcer sur les faits dont il a requis des

¹ LA LOI 10-01 ARTICLE 71

² ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTION DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION EN PÉRIODE DE CRISE ÉCONOMIQUE

³ BOUZIANE MOHAMMED, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DÉFAILLANCE DES ENTREPRISES ALGÉRIENNES, DIPLÔME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITÉ ABDELHAMID BEN BADIS, 2015-2016

explications, le commissaire aux comptes porte inévitablement une appréciation sur un ou plusieurs actes de gestion des dirigeants sociaux. L'établissement du rapport spécial à présenter à l'assemblée générale suppose qu'il ait également apprécié la gestion. Plus caractéristique, est enfin sa décision de convoquer l'assemblée générale. Cette convocation suppose en effet l'existence d'un motif déterminant et justifiant la crainte que la continuité de l'exploitation ne soit compromise. Or, ce motif ne peut résulter que d'un exercice au cours duquel il fait irruption et apprécie la gestion.

Si le principe est clair, son application peut être plus délicate à l'occasion d'une procédure d'alerte. En effet, le commissaire aux comptes n'a plus seulement à vérifier le recensement (inventaire) et la valorisation des éléments du patrimoine, mais doit également apprécier les chances de succès de décisions de gestion. Dans le dialogue avec les dirigeants, portant sur l'avenir de l'entreprise, il ne peut pas éviter de motiver ses doutes ou d'exprimer des préférences. Ce n'est certes pas une démarche de conseil mais la frontière entre, d'une part, le jugement porté sur l'opportunité et l'impact d'une décision et, d'autre part, le conseil est tenu. Cela appelle donc de la part du commissaire aux comptes une grande prudence.

Le principe de non- immixtion comporte des exceptions édictées par le législateur lui-même. La loi demande au commissaire aux comptes d'apprécier les motifs, le contenu, le résultat de certains actes. Il s'agit notamment :

- Du caractère sincère de certaines opérations ;
- Du caractère délictueux de certains faits
- Du caractère normal de certaines conventions ;
- Des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation et mesures propres à y remédier ;
- De la convocation de l'assemblée générale en cas de carence des dirigeants ;
- Du caractère vraisemblable et plausible des hypothèses et méthodes retenues pour l'établissement des documents d'information prévisionnels.
- Ainsi, l'interdiction, si elle est impérative dans son principe, est évolutive dans son application en fonction des textes et de la pratique.

6.5. L'alerte et la responsabilité du commissaire aux comptes

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'exercices de leur fonction ¹

Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrations 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 .¹

La révélation des difficultés de l'entreprise par le rapport d'alerte du commissaire aux comptes peut causer un dommage à l'entreprise, comme nous l'avons vu. Toutefois, le législateur a prévu que sa responsabilité ne puisse être mise en cause sauf s'il y a faute prouvée, préjudice et un lien de causalité entre la faute et le préjudice.²

Inversement, si le commissaire aux comptes n'a pas déclenché la procédure d'alerte et que, de ce fait, des mesures de redressement ne sont pas prises en temps utile, sa responsabilité civile peut être aussi engagée. Il convient cependant de noter que sa responsabilité s'appuie sur une obligation de moyens consistant à mettre en œuvre toutes les diligences normalement requises pour l'exercice de sa mission et non sur une obligation de résultat ce qui supposerait que l'on exige de lui qu'il ne se trompe pas, indépendamment des moyens mis en œuvre. En cas d'obligation de moyens, la responsabilité ne peut être engagée que si le plaignant démontre l'existence d'une faute tel le non-respect des normes d'audit alors qu'en cas d'obligation de résultat, il lui suffit de démontrer que le résultat promis n'a pas été atteint.²

En ce qui concerne l'alerte, on retrouve donc une règle fondamentale en matière d'audit : la procédure, le référentiel ou les normes professionnelles protègent le commissaire aux comptes contre les actions en responsabilité qui viseraient à faire de lui le garant de la bonne gestion ou de la bonne santé de l'entreprise. Il est tenu d'exercer son art selon les règles dictées par les connaissances scientifiques du moment. Il ne peut qu'y contribuer indirectement par une plus grande transparence financière.²

¹ CODE DE COMMERCE ARTICLE 715 BIS 4

²ALAIN BURLAUD, L'AUDITEUR ET LA GESTION DE LA CONTINUTE DE L'EXPLOITATION EN PERIODE DE CRISE ECONOMIQUE

7. Événements postérieurs à l'émission du rapport ¹:

La procédure d'alerte prend fin avec la tenue de l'assemblée générale ou bien avec information du président du tribunal de commerce, le cas échéant. Toutefois, des évènements postérieurs à la tenue de l'assemblée peuvent survenir.

Amélioration de la situation : « Si des événements nouveaux exceptionnels font que la continuité de l'exploitation de l'entité n'est plus compromise, le commissaire aux comptes peut, en liaison avec l'information donnée par les dirigeants porter à la connaissance de l'assemblée, en complément de son rapport, la situation nouvelle »

En pratique, la situation connaît une évolution favorable entre la date d'établissement du rapport spécial et la date de l'assemblée générale, en raison notamment des mesures prises par l'organe d'administration, le commissaire aux comptes peut émettre un nouveau rapport spécial s'il estime que ces mesures sont bien de nature à assurer la continuité de l'exploitation. Si ces événements interviennent après l'envoi du rapport spécial aux associés, et sous réserve de leur caractère acceptable par le commissaire aux comptes, celui-ci rédige un rapport complémentaire qu'il présente à l'assemblée générale. Le commissaire aux comptes peut également demander que ses observations complémentaires sur les nouveaux événements soient consignées dans le procès-verbal de l'assemblée générale.

Aggravation de la situation Si l'aggravation est générée par des faits anciens portés à la connaissance des organes de direction ou de l'organe délibérant de l'entité dans le rapport spécial, le commissaire aux Comptes n'a plus à intervenir puisque tous les organes ont été dûment informés.

Si aggravation de la situation est générée par des faits nouveaux mettant en cause la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit déclencher une nouvelle procédure d'alerte.

¹ ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE « AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES 2011-2012 » EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, RUE DE VILLIERS PAGE 1106 1107


CONCLUSION

La crise économique actuelle donne toute son importance à l'un des principes fondamentaux de la comptabilité.

L'hypothèse de continuité de l'exploitation. En effet, de plus en plus d'entreprises, du fait de la gravité de cette crise et de la rapidité de son évolution, sont confrontées à des difficultés de prévision et ne peuvent plus affirmer avec un niveau de risque raisonnable que les conditions d'une poursuite de leur activité sont normalement réunies. Or l'impact potentiel sur le résultat et sur la valeur du patrimoine est considérable, la valeur liquidative étant évidemment très inférieure à la valeur normale d'usage d'un actif.

Dans ce chapitre Nous allons aborder ici deux sections qui contiennent :

- Un rappel du principe de continuité de l'exploitation à travers les principaux textes du droit comptable international, et Algérien ;
- Les conséquences de ce principe sur les missions d'audit des comptes annuels ;
- L'extension du rôle de l'auditeur à la prévention des défaillances des entreprises et des risques de non continuité de l'exploitation ;
- La procédure d'alerte et ces phases ;



Chapitre 3 :

Étude de cas et l'analyse de l'entreprise

Dans ce sujet, nous aborderons le bureau d'étude, représenté par le bureau du commissaire aux comptes monsieur MERHOUM ALAA en le définissant le bureau et en présentant sa structure organisationnelle, et les services qu'il rend.

En suit, nous allons faire une présentation de la société production du boisson « **OG Sarl** » et faire une analyse de sa situation financière compagnie des rapports spéciale de continuité d'exploitation

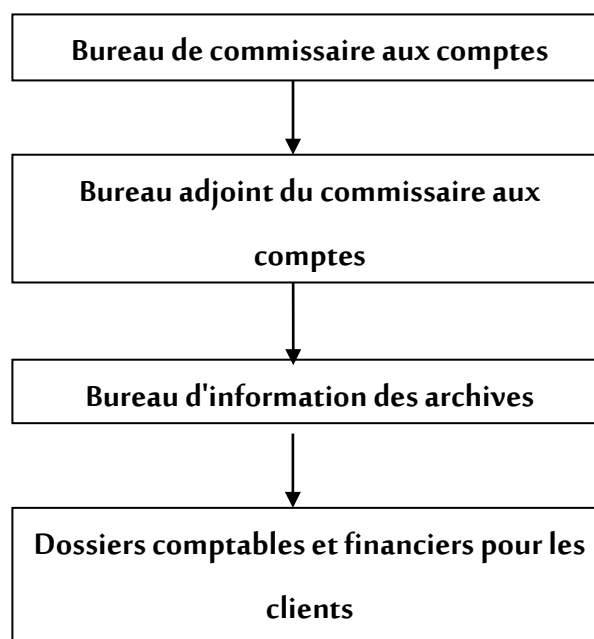
1. Le bureau à l'étude de terrain

Le bureau du commissaire aux comptes, objet de l'étude de terrain, est situé rue n°14, Ben kadah Tayeb, wilaya de Mostaganem, et est actif depuis l'année 2010 Son titulaire bénéficie de l'agrément suivant:

Commissaire aux comptes et comptable agréé conformément à la loi n°91/08, En date du 22/06/2010 délivré par le Classement National des Comptables agréé ,commissaires aux Comptes et Experts Comptables en Algérie, il verse le montant de la cotisation annuelle estimée à : 12000.00DA auprès de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes et le voici inscrit au tableau de la Chambre Nationale.

Le bureau se caractérise par le sérieux, la discipline et l'engagement dans les services qu'il a fournis et rendus à ses clients, qui sont de haute qualité. Le propriétaire du bureau a également effectué une formation sur le terrain avec le chef de l'ordre nationale des experts comptables

2. Plan du bureau du commissaire aux comptes.



3. Les services fournis par le bureau de commissaire aux comptes :

Le cabinet est actif dans le domaine de la comptabilité et de la finance afin qu'il :

Le bureau comptable est équipé de supports automatisés, d'ordinateurs avec logiciel de comptabilité (Logiciel de Comptabilité d'autres programmes tels que (Excl.Word)Un programme de comptabilité qui comprend plusieurs fichiers, Ce qui permet de tenir la comptabilité à plusieurs personnes physiques comme un avocat, le pharmacien, et les personnes morales en tant qu'institutions, il peut s'agir d' un fichier client entrepreneur des travaux publics, transfert d'entreprise, usine de production, grossiste, et les relevés de la taxe mensuelle, et la préparation des budgets définitifs et des états financiers.

Il exerce également le contrôle légal indépendant, en témoignant de la validité des comptes annuels et en vérifiant les informations données dans le rapport du Conseil d'Administration sur la gestion, sans interférer avec la gestion.

4. PRESENTATION DE LA SOCIETE « O G »

Dénomination

La société est dénommée société à responsabilité limitée « O.G», sise à Mostaganem, au capital social de 849 195 000,00 DA. Statuts

Acte notarié du 31/12/2001 Création de la SARL « O.G» au capital social de 100.000.000,00 DA Le capital social de la SARL « O.G » est évalué à 100 000 000,00 DA, composé de 100 000 parts sociales, à raison de 1.000 DA l'une, réparties entre les associés, tel qu'il est détaillé :

Noms et prénoms des associés	Nombre de parts sociales	Valeur nominale (DA)	Capital social (DA)
ASSOC. 1	339 678	1 000	339 678 000,00 DA
ASSOC. 2	254 758,5	1 000	254 758 500,00 DA
ASSOC. 3	254 758,5	1 000	254 758 500,00 DA
TOTAL	100 000	1 000	849 195 000,00 DA

Adresse du Siège Social : Cité MOSTAGANEM, Algérie

Merhoum alaa

Comptable agréé, commissaire aux comptes

Société OG- SARL

Siège social : cité.....n°

Mostaganem-Algérie

Capital social : 849 195000 DZD

Le rapport spécial de commissaire aux comptes sur la continuité d'exploitation

Chambre nationale des commissaires aux comptes

Inscription N° 0.....Agrément N° /2016 du 20/10/2016

Ministre des Finances

Cité.....n°

Mostaganem, Algérie

Tel : +213 / +213.....

Télécopie : + 213.....

Email : OG.....@.....com.

Mesdames, Messieurs les actionnaires,

Dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes de votre société et, en application des dispositions de l'article 715 bis 11 du Code de Commerce, nous vous présentons notre rapport spécial relatif à la continuité de l'exploitation.

Nous avons accompli les démarches prévues à l'article ci-dessus. Ces démarches requièrent la mise en œuvre de diligences destinées à analyser la situation financière de la société en vue d'évaluer le risque sur la continuité de l'exploitation et de vous en rapporter les conclusions.

Ce rapport constitue la dernière étape prévue à l'article 715 bis 11 ci-dessus cité, notre responsabilité consiste à porter à votre connaissance les informations constituant le risque sur la continuité de l'exploitation.

Mostaganem le, 17 Décembre 2019

Le Commissaire aux Comptes
MERHOUM ALAA

Procédure d'alerte

L'article 715 bis 11 du code de commerce stipule que le commissaire aux comptes peut demander au président du conseil d'administration, des explications sur les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

C'est dans ce cadre que la procédure d'alerte a été déclenchée, elle consiste à :

- Demander au président du conseil d'administration, les explications sur les faits relevés relatifs au risque sur la continuité de l'exploitation,
- Apprécier les explications données par le président du conseil d'administration,
- Inviter le conseil d'administration à délibérer sur ces événements,
- Convoquer l'assemblée générale et présenter le rapport spécial.

Diligences accomplies

À la suite de notre mission sur les comptes semestriels de l'exercice 2019 et conformément aux dispositions légales ci-dessus citées, nous avons saisi le président du conseil d'administration par courrier en date du 30 septembre 2019 dans le cadre de la procédure d'alerte sur la continuité de l'exploitation.

Nous avons reçu, par courrier du 14 Octobre 2019, les explications du président ainsi que les mesures prises par la société.

Selon notre appréciation, les explications et les mesures prises ne nous ont pas semblé suffisantes pour assurer la continuité de l'exploitation. Nous avons en conséquence, invité le Conseil d'Administration à délibérer à ce sujet.

Au cours de la réunion du conseil d'administration du 18 Novembre 2019, nous avons écouté les explications et les débats en conclusion desquels, nous avons noté que la société a entamé des négociations avec un partenaire stratégique dont le nom ne nous a pas été révélé pour des raisons de confidentialité qu'il aurait imposé.

Ayant constaté la persistance de ces risques, nous avons jugé nécessaire de convoquer l'assemblée générale afin de lui faire part des constatations suivantes.

Synthèse des constatations

1. Éléments endogènes

Stratégie commerciale :

La société OG a adopté une politique commerciale axée sur la distribution indirecte de l'ordre de 60% de son chiffre d'affaires en moyenne sur les cinq (05) derniers exercices. La distribution directe (Grande distribution, superettes, détaillants à Alger, distribution prestigieux – ministères, entreprises et autre organismes) représente une moyenne de 40%. Selon la stratégie commerciale adoptée, notamment pour éviter les risques liés aux clients présentant des profils non conformes à la réglementation, OG a désigné la Sarl REXO comme principal distributeur indirect (part dans le chiffre d'affaires de 39% sur les cinq (05) derniers exercices) :

Répartition du chiffre d'affaires - Part du client REXO

(En KDZD HT)	2014	2015	2016	2017	2018	Moyenne
Distribution Indirect (DI)	4 375 095	4 339 475	4 957 955	3 097 199	3 705 628	4 095 070
Distribution direct (DD)	2 678 633	3 150 692	3 025 696	2 562 192	2 230 987	2 729 640
Total CA	7 053 728	7 490 167	7 983 651	5 659 391	5 936 615	6 824 710
% DI/Total CA	62%	58%	62%	55%	62%	60%
CA avec REXO	2 404 058	3 097 202	3 691 268	2 004 114	2 225 319	2 684 392
% REXO dans CA Global	34%	41%	46%	35%	37%	39%
% REXO dans CA – DI	55%	71%	74%	65%	60%	65%

Source : États Financiers / Rapport d'audit WA Auditeur Conseil

Défaillance d'un client majeur :

Evolution des créances sur REXO

En milliers de Dinars

	2014	2015	2016	2017	2018	juin-19
Chiffre d'affaires global	7 053 728	7 490 167	7 983 651	5 659 391	5 936 615	1 972 914
Facturation à REXO	2 404 058	3 097 202	3 691 268	2 004 114	2 225 319	943 896
% de REXO dans le chiffre d'affaires	34%	41%	46%	35%	37%	48%
Règlements	-1 928 810	-2 887 861	-3 062 238	-2 472 331	-1 882 072	-858 139
Créance nette par exercice	475 248	209 341	629 030	-468 217	343 247	85 757
Créance antérieur à 2014	78 927					
Créance cumulée	554 175	763 517	1 392 546	924 329	1 267 576	1 353 333

Jusqu'au mois de mai 2019, le client REXO Distribution Sarl payait régulièrement notamment par traites bancaires. Cependant, la créance cumulée n'a pas cessé d'accroître depuis 2014, jusqu'à atteindre un montant de 1,35 milliard de Dinars en juin 2019.

À partir de ce mois, des incidents de paiements sérieux ont commencé à se produire, caractérisés par le retour des traites impayées.

Nous avons relevé cela au cours de nos travaux sur les comptes du 1^{er} semestre 2019. Les explications qui nous ont été données suggéraient que ces traites allaient être remplacées.

Nous avons, pour notre part, indiqué sur notre rapport sur les comptes arrêté au 30 juin 2019 que la provision constituée ne nous semblait pas suffisante et, nous avons émis une réserve sur cette estimation.

L'endettement

(En KDZD)	2014	2015	2016	2017	2018
Dettes binaires LMT	2 676 781	3 117 402	2 903 896	2 486 786	1 585 340
Concours bancaires à court terme	409 033	598 226	858 534	2 702 503	3 314 770
Comptes courants					
Trésorerie (-)	(211 794)	(232 667)	(114 107)	(126 145)	(245 095)
Valeurs mobilières de placements (-)	(14 335)	(7 539)	(7 115)	(6 371)	(5 649)
Endettement net	2 859 685	3 475 422	3 641 208	5 056 773	4 649 366
Capitaux propres	1 981 115	2 068 197	2 072 066	1 369 456	1 094 420
Ratio d'endettement	1,44	1,68	1,76	3,69	4,25
Capacité d'endettement	-878 570	-1 407 225	-1 569 142	-3 687 317	-3 554 946

Source: États Financiers

Depuis 2014, le niveau d'endettement a toujours été supérieur au fonds propres (1 fois et demi en 2014) et n'a pas cessé d'accroître, il représente plus de quatre fois (4) les capitaux propres de OG en 2018. À la fin de cet exercice, l'endettement à court terme représente plus de 71% de l'endettement net.

Le contrôle interne

OG ne possède pas un système formel de contrôle des opérations et des procédures. Cependant, ce contrôle n'est pas réglementé et rien n'oblige la société à en faire un rapport.

À ce titre, le conseil d'administration n'établit pas de rapport sur le contrôle interne à l'assemblée générale.

En ma qualité de commissaire aux comptes, je fais un rapport spécial sur le contrôle interne en

mentionnant l'absence de rapport de la société sur le contrôle interne ainsi que l'absence de réglementation qui l'obligerait à en établir un.

Il demeure que le contrôle interne relève de la responsabilité du conseil d'administration.

Il est à signaler que des contrôles existent, mais leur mise en exécution n'est pas systématique. À titre d'exemple, le système d'information de la société n'est pas toujours fonctionnel, l'utilisation d'outils tels qu'Excel au lieu des systèmes informatiques de la société est courant et, est justifié selon les utilisateurs, par la lourdeur ou les blocages occasionnés par les systèmes informatiques.

Par ailleurs, il n'existe pas de système de gestion des clients (de type CRM) ou une base de données qui permettrait d'en ressortir des points de contrôle à surveiller (par exemple : respect des délais de paiement, performance commerciale, solvabilité, respect des plafonds d'assurance, ...etc.).

2. Éléments exogènes, la conjoncture économique :

Le financement de l'exploitation est basé sur les OG SARL concours bancaires à court terme. Ce model génère des frais financiers qui affectent la rentabilité de façon significative.

Il comporte également des risques lorsque le niveau d'endettement est important, ce qui est survenu lorsque les banques ont cessé le renouvellement des lignes de crédit d'exploitation.

Le tableau ci-dessus illustre la dépendance de OG aux concours bancaires à court terme.

(en KDZD)	2016	2017	2018
FR	-747 783	-1 591 437	-2 413 698
BFR	1 345 446	978 549	650 328
Trésorerie nette	-2 093 229	-2 569 986	-3 064 026

*Source : Rapoort d'audit WA
Auditeur Conseil*

Par ailleurs, l'entrée sur le marché des jus de plusieurs concurrents a accentué l'incapacité de la société à assurer une rentabilité et des cash flows suffisants.

3. Actif net

Libellé	2015	2016	2017	en KDZD 2018
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	849 195	849 195	849 195	849 195
Primes et réserves (Réserves consolidées)	1 030 017	1 091 622	1 222 871	520 261
Ecart de réévaluation			0	1 441 249
Résultat net (Résultat part du groupe)	188 985	130 675	-702 610	-275 036
Autres capitaux propres- Report à nouveau		573		
Actif Net	2 068 197	2 072 065	1 369 456	2 535 669

L'actif net de la société reste supérieur au minimum légal prévu à l'article 715 bis 20. Cependant, son évolution est négative. L'évolution positive de 2018 s'explique par la réévaluation des terrains de l'ordre de 1 441 249 milliers de dinars.

4. Conclusion

Selon notre analyse, la mauvaise situation financière de la société est une conséquence d'un déséquilibre dans la structure de son bilan sur au moins les trois (03) dernières années. Ainsi, même sans le poids des créances, elle se trouverait en difficulté de trésorerie et aura été contrainte à emprunter, comme illustré dans le tableau ci-dessous.

(en KDZD)	2016	2017	2018
Trésorerie nette	-2 100 344	-2 576 357	-3 069 675
Créances nettes	2 360 104	1 774 477	2 379 332
Trésorerie théorique	259 760	-801 880	-690 343

Par ailleurs, d'autres éléments sont venus accentuer cette situation.

1. La stratégie de distribution qui a fait que , OG a pris des risques stratégiques par rapport à l'assurance de la solvabilité de son principal client.
2. Le recours à l'endettement à court terme pour le financement de l'exploitation de manière récurrente.
3. La conjoncture économique qui a mis à jour les difficultés de recourir aux financements bancaires et la saturation du marché par une concurrence de plus en plus accrue et déloyale.

À notre avis, la continuité de l'exploitation demeure compromise tant que des solutions ne sont pas apportées en vue d'améliorer, d'une part, les capacités financières propres de la société et sa rentabilité, d'autre part.

Mostaganem le, 17 Décembre 2019

Le commissaire aux comptes

MERHOUM ALAA

Conclusion générale

D'après l'études réalisé au sin du bureau de commissaire aux comptes ainsi, des recherches sur la partie théorique à travers certain supports et donnée et sur la partie pratique, nous proposons de présenter en guise de conclusion, les idées principales que se dégagent de nos investigations.

D'un point de vue comptable, à la clôture de chaque exercice, l'entreprise est présumée poursuivre son exploitation lors du prochain exercice. Ce principe comptable a des incidences sur l'évaluation des actifs et des passifs de l'entreprise, mais aussi sur le principe de permanence des méthodes.

Le commissaire aux comptes protège l'économie nationale et aide l'entreprise à mieux agir pour bâtir une économie fort.

Lors de la planification et de l'accomplissement de la mission de contrôle, le commissaire aux compte le bien fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de « continuité d'exploitation », ce principe et garent par l'entreprise, en effet la loi oblige a déclenché la procédure d'alerte

L'objectif de cette procédure est de permettre à l'assemblée générale de décider en connaissance de cause, lorsque la situation financière de la société est compliquée, de poursuivre ou non les activités. Elle donne donc aux actionnaires la possibilité de mettre un terme à la société. Si l'actif net est inférieur à 1/4 du capital social, la dissolution peut même être votée à 25 % des voix.

Pour finir d'après les analyses qui ont été faite en constate que la cause de la dégradation des états financière et des difficulté économique et le déclenchement de la procédure d'alerte fait par le commissaire aux comptes est :

- Les emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement
- Détérioration de la valeur ajoutée
- La parution d'une entreprise concurrent avec une bonne gestion et une bonne situation financière

Notre travail est ouvert à de nombreux projets de recherche afin que l'entreprise prenne en considération le principe de continuité d'exploitation pour éviter une défaillance au future.

Références Bibliographiques

Les Ouvrages

1. ALAIN BURLAUD, COMPTABILITE ET AUDIT, DSCG 4, EDITION FOUCHER,11 RUE PAUL BERT,92240 MALAKOFF,2012
2. ANTOINE MERCIER, PHILIPPE MERLE, AUDIT ET COMMISSAIRE AUX COMPTES, EDITION FRANCIS LEFEBVRE,42 RUE DE VILIERIS FRANCE,2010
3. HAMRA BOUHADJAR, LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, EDITIONS DAR EL ADIB, ALGERIE, 2011
4. REDHA KHELASSI, ELISABETH BERTIN, CHRISTOPHE GODOWSKI, MANUEL COMPTABLE ET AUDIT, BERTI EDITION, ALGER 2013
5. JEAN RAFFAGEAU « AUDIT ET CONTROLE DES COMPTES » EDITION PUBLIC UNION 1979

Thèses et mémoires

1. BENGHERNOUT FARID, LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DANS LA PRISE DE DECISION DANS LES ENTREPRISES ECONOMIQUES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID IBN BADIS,2015-2016
2. BOUZIANE MOHAMMED, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DEFAILLANCE DES ENTREPRISE ALGERIENNES, DIPLOME MASTER, MOSTAGANEM, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2015-2016
3. FELLA AYACHI, COMMISSARIAT AUX COMPTES ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE, DIPLOME DE DOCTORAT, ORAN, UNIVERSITE D'ORAN 2,2017-2018
4. MONCEF BN MOHAMED JAHECH « L'APPROCHE PAR LES RISQUES ET SA CONTRIBUTION DANS L'AMELIORATION DU JUGEMENT DE L'AUDITEUR », INSTITUT SUPERIEUR DE GESTION, GABES,2006
5. ZAHIRA BELAYACHI, LA MISSION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE, DIPLOME MASTER, UNIVERSITE ABDELHAMID BEN BADIS, 2014-2015

Article et Revue

6. ALAIN BURLAUD,L'AUDITEUR ET LA GESTOIN DE LA CONTINUTE DE L'EXPLOITATION EN PERIODE DE CRISE ECONOMIQUE

Séminaires

1. FORMATION MAZA BUSINESS GROUPE, MOSTAGANEM, CHEZ MONSIEUR MERHOUM,14 FEVRIER2021

Textes Réglementaires

1. CODE DE COMMERCE ARTICLE 715 BIS 4
2. DECRET EXECUTIF N°96-431 DU 30 NOVEMBRE 1996.
3. DECRET LEGISLATIF N°93-08 DU 25 AVRIL 1993.
4. JOURNAL OFFICIAL N°42 « LA LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE, DU 11-07-2010 ».
5. JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°24.30 JOUMADA ETHANIA 1435 DU 30 AVRIL 2014
6. JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N°42 11 JUILLET 2010 ARTICLE 25
7. LA LOI 07-11 ARTICLE 06,27 NOVEMBRE 2007
8. LA LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010 L'ARTICLE 15
9. LA NORME INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 1
10. LES NORMES ALGERINNE D'AUDIT NNA
11. LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010, RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE
12. LOI 10-01 DU 29 JUIN 2010, RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT-COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE

Webographie

WWW.CN-CNCC.DZ

WWW.CNB.AVOCAT.FR

www.esca.ma

Résumé :

Le commissaire aux comptes a pour mission de certifier la sincérité la régularité et l'image fidèle des comptes de l'entreprise dans nos jours on trouve la plupart des entreprises ont en difficulté financière. Le commissaire aux comptes doit rester vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause « la continuité d'exploitation » qui est l'une des bases des rapports spacieux. Lorsqu'il identifiait de tels éléments ou des indicateurs de nature financière ou opérationnels il met en œuvre la procédure d'alerte prévue par la loi. Sachant que la formule légale est vague, et elle lui laisse un large pouvoir d'appréciation de la situation de l'entreprise. Le commissaire aux comptes s'informe auprès de la direction de faits ou d'événements, dont elle aurait eu connaissance, intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation, L'identification des causes de la continuité d'exploitation n'est pas évidente, en analysant les causes et les origines.

L'objectif de notre étude est de comprendre les difficultés de l'entreprise et les étapes suivies par le commissaire aux comptes pour déclenche la procédure d'alerte et de comprendre les causes et les indicateurs de la dégradation de leur situation, Nous effectuerons une analyse sur une entreprise afin de savoir la cause et de voir un rapport spécial

Mots clés : Le commissariat aux comptes, la continuité d'exploitation, la procédure d'alerte, la difficulté économique et financière, le rapport spécial, les normes d'audit

Abstract :

The auditor's mission is to certify the sincerity the regularity and the faithful image of the company's accounts in these days one finds most companies have financial difficulties. The auditor must remain vigilant on anything that could call into question "business continuity" which is one of the bases of spacious reporting. When it identifies such elements or indicators of a financial or operational nature, it implements the alert procedure provided for by law. Knowing that the legal formula is vague, and it gives him broad discretion to assess the company's situation. The auditor shall inquire of the management of facts or events, of which he or she is aware, after the period covered by his or her assessment which could call into question the continuity of operations, The identification of the causes of business continuity is not obvious, by analyzing the causes and origins.

The objective of our study is to understand the difficulties of the company and the steps taken by the auditor to trigger the alert procedure and to understand the causes and indicators of the deterioration of

Key words : The auditor's office, business continuity, alerting procedure, economic and financial difficulty, special report, auditing standards