
Impact des normes internationales ISA sur le fondement d'opinion de l'audit légal en Algérie : cas d'une SARL

Impact of the international standards auditing ISA on the basis of opinion of the legal audit in Algeria: Case of a SARL

KHIDRI Zoulikha*

AZZOUZ Miloud

Laboratoire des recherches en finance islamique et développement durable

Laboratoire finances, banques et management des affaires

Centre Universitaire Abdellah MORSLI, Tipaza-ALGERIE

Université Mohamed KHIDER, Biskra-ALGERIE

khidri.zoulikha@cu-tipaza.dz

miloud.azzouz@univ-biskra.dz

Date de soumission: 28/04/2022

Date d'acceptation: 30/07/2022

Date de publication: 30/09/2022

Résumé:

Ce travail vise à présenter les concepts généraux de l'audit légal comme métier d'importance internationale, et de mettre en exergue les importantes diligences à respecter pour la production du rapport final d'audit légal tel que préconisé par la norme ISA700, en la rapprochant aux pratiques Algériennes en révélant les points de complémentarité entre les deux aspects normatif et réglementaire.

Les résultats ont révélé un aspect de complémentarité entre le cadre normatif et réglementaire en Algérie.

Mots clés : Audit légal, Normes Internationales d'audit, Normes Algeriennes d'Audit, Commissariat aux comptes, Rapport d'audit légal.

Codes de classification Jel : M42, M48

Abstract:

This work aims to present the general concepts of the legal audit as a profession of international importance, and to highlight the important diligences to be respected for the production of the final legal audit report as recommended by the ISA700 standard by comparing it to the Algerian practices to revealing the points of complementarity between the two normative and regulatory aspects.

The results found an aspect of complementarity between the normative and regulatory framework in Algeria.

Keywords: Statutory Audit, International Standards Auditing, Algerian Standards Auditing, Statutory Auditors, Statutory Audit Report.

Jel Classification Codes : M42, M48.

*Auteur correspondant.

1. Introduction :

Depuis des années, et suite à l'ouverture de l'économie vers l'extérieur, diverses actions de réformes étaient engagées pour l'adaptation de tous les fonds réglementaires pouvant influencer le secteur économique et ce, en vue d'améliorer les pratiques constituant les systèmes Algériens de gestion et de contrôle, spécialement ceux touchant les domaines commerciaux, fiscaux et financiers. C'est ce qui a été concrétisé dès l'année 2007, par plusieurs actions de développement du système comptable et financier étant le noyau de la maîtrise du contrôle de l'économie, en essayant de s'aligner sur les pratiques comptables internationales, pour se rapprocher des principes universels, en l'occurrence les IAS/IFRS instaurées déjà depuis des années en Amérique et en Europe.

Passant par une panoplie de chantiers ouverts dans tous les domaines en relation, l'Algérie a opté dès les débuts de l'année 2016, pour l'adoption de nouvelles pratiques régissant un des domaines les plus incontournables, et pilier primordial de control légal en Algérie, à savoir : l'audit du commissariat aux comptes.

Une première démarche d'adoption des normes ISA, s'est déroulée par étapes, et par l'adoption à chaque fois d'un ensemble de quatre normes selon nécessité. Aujourd'hui seize normes sont en application, en vue d'améliorer les pratiques, notamment que la réglementation Algérienne n'impose aucun type de control sous forme d'audit sauf celui du commissaire aux comptes, et dont les entreprises sont tenues de se conformer aux dispositions de loi le régissant.

❖ **La problématique** : A partir de cette réflexion, notre problématique se présente comme suit:

« Quel impact des normes internationales d'audit sur la régulation des pratiques d'audit légal du commissariat aux comptes en Algérie ? »

Pour répondre à cette problématique, nous la diviserons initialement en sous questions suivantes :

- Que signifie l'audit légal et quelle est son importance ?
- Comment est organisée l'activité audit à l'international ?
- Quel encadrement de l'audit légal en Algérie, et comment cela aide à la régulation du métier du commissaire aux comptes ?

La réponse à ces questions s'accomplira à travers la vérification des hypothèses suivantes :

- L'audit est une activité clé pour les acteurs économiques ;
- L'audit est encadré par un ensemble de principes et règles appelées normes internationales d'audit ;
- L'Algérie possède un fonds réglementaire et normatif acceptable pouvant aider à réguler le métier de l'audit légal comme appliqué à l'international.

❖ **Les objectifs de la recherche** : Nous souhaiterons contribuer à travers ce papier à présenter et à étudier les concepts d'audit légal, de la normalisation en audit, des normes professionnelles du commissariat aux

comptes en Algérie, et ce, en essayerons d'analyser le cadre réglementaire et normatif régissant ce domaine, et en particulier les modalités de production du rapport de l'auditeur légal.

❖ **Méthodologie de recherche** : nous utiliserons dans ce travail une approche descriptive et analytique ce qui nous permettra de bien exposer et discuter les principes de l'audit et de la normalisation dans le but d'en dégager l'importance dans la régulation du métier d'audit légal en Algérie, et ce, à travers l'étude en premier lieu des concepts de base de l'audit, puis le cadre normatif international d'audit, en suite l'étude du cadre professionnel du commissariat aux comptes en Algérie, pour en finir cette étude par un rapprochement entre le contenu de la norme Algérienne NAA700 au contenu de l'ISA700.

2. Le contexte international de l'audit légal

2.1. Définitions de l'audit:

« L'audit est un processus systématique consistant à obtenir et à évaluer objectivement des preuves concernant des affirmations relatives à des actions et des événements économiques afin de déterminer le degré de correspondance entre ces affirmations et les critères établis, et communiquer les résultats aux parties intéressées »(American Accounting Association, 1973)(O'REGAN, 2004, p. 27)

Selon la définition de l'IFAC : « 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 des informations financières ou autres, élaborés selon des principes reconnus, poursuit le même objectif ».

2.2. L'audit contractuel et légal(BOCCON-GIBOD & VILMINT, 2017, p. 12):

Les interventions de l'audit peuvent être menées dans:

« **Un cadre contractuel** ; aux termes duquel une entreprise demande à un auditeur de réaliser des travaux d'audit pour son compte, qui peuvent concerner la structure elle-même, une de ses filiales ou une société qu'elle souhaite acquérir (notion de « due diligence »).

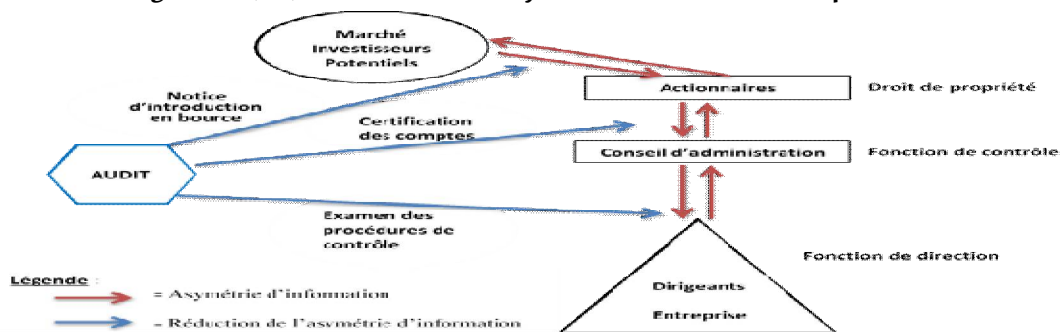
« **Un cadre légal**; qui est réservé aux commissaires aux comptes (CAC). L'auditeur doit alors justifier d'un diplôme d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes) et être inscrit auprès de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de son lieu d'exercice. ».

Définition du commissariat aux comptes; « Est un contrôle exercé par des professionnels dûment habilités pour certifier la régularité et la sincérité des états et documents annuels d'une entreprise : l'inventaire, le compte de résultats, le bilan. Les contrôles sont effectués par sondages, car une révision intégrale suppose beaucoup de moyens et serait couteuse pour les entreprises »(BELAIBOUD, 2021, p. 20)

2.3. L'importance de l'audit pour les entreprises:

cette importance se dévoile à travers le rôle que peut jouer l'audit dans l'entreprise en diminuant les conflits d'intérêts entre les parties prenantes, et en assurant un contrôle des coûts et une transparence des comptes, aussi par son rôle dans la réduction de l'asymétrie d'information, où l'audit externe trouve une légitimité théorique dans la réduction de l'asymétrie de l'information, qui a été mis en évidence par « Pigé » en 2001, par un schéma représentant les différents niveaux de réduction d'asymétrie d'information par l'audit, que nous reproduisons ci-dessous:

Figure N° (01) : Réduction de l'asymétrie de l'information par l'Audit



Source : (AYACHI, 2018, p. 148)

2.4. Objectifs et finalités de l'audit:

Les objectifs de l'audit financier, se présentent comme suit (TOKINIAINA & Autres, 2015, pp. 182-183):

- ❖ La validation que les états financiers établis par une entité, et qui traduisent une situation à un instant donné, correspondent à la réalité, et en conformité avec le référentiel comptable identifié et reconnu, tout en respectant les règles d'évaluation et de présentation des comptes ;
- ❖ L'expression d'une opinion ; l'auditeur doit formuler une opinion justifiée et motivée en terme de sincérité, de régularité et de l'image fidèle ;
- ❖ Emission d'un rapport écrit ; ou l'auditeur formule son opinion sur les comptes en respectant des règles spécifiques d'établissement de rapport officiel.

2.5. L'essor des pratiques et des normes d'audit :

Il existe des preuves de pratiques d'audit qui datent de l'aube, et même de la civilisation alphabétisée d'où découlent les dispositifs de contrôle encore utilisés à travers le monde : répartition des tâches et disposition pour la révision du travail d'autrui (O'REGAN, 2004, p. 28) ; suite à un symptôme d'une baisse de confiance entre les individus ; de nouvelles dispositions d'audit appelées normes d'audit internationales ISA sont instaurées.

2.5.1. Le Concept de la normalisation :

Derivée du latin « Norma » qui désigne « la règle » ; la normalisation est outil d'appui à la diffusion des bonnes pratiques d'accès au marché mondial mise au service des organisations dans le but d'harmoniser les

pratiques et d'instituer une méthode de travail universelle à caractère facultatif ; néanmoins peut être obligatoire par texte de loi ou directives.

2.5.2. Définitions des normes d'audit:

Selon Larousse, les normes sont des « Règles, principes, critères, aux quelle se réfère tout jugement. Un ensemble de règles de conduite qui s'impose à un groupe social. En industrie, c'est des règles fixant les conditions de la réalisation ou de l'élaboration d'un produit dont on veut unifier l'emploi ou assurer l'interchangeabilité »(Larousse.fr, 2021). Elles « constituent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter dans l'exercice de ses missions, ces normes ont pour objet : la définition de la démarche d'audit, et l'organisation de ses travaux»(Legal-doctrine.com, 2021), auxquelles les praticiens doivent s'y conformer pour développer leur performance(العروم و فقير، 2021، صفحة 185)

2.5.3. Les caractéristiques des normes d'audit ISA (HACHEMI, 2014, p. 13):

- ❖ Conçues pour obtenir une assurance raisonnable au niveau de tout audit, indépendamment de la taille et de la complexité de l'entité auditée ;
- ❖ Peuvent être appliquées de manière proportionnelle à l'ampleur et à la complexité de l'entité auditée ;
- ❖ Contiennent des considérations particulières pour l'audit des petites entités.

2.5.4. Objectifs des normes ISA:

En particulier ont pour objet d'assurer l'homogénéité des travaux des auditeurs de façon à permettre une prestation de service satisfaisante et constante pour l'ensemble de la profession (DJEKIDEL & MESSAOUDI, 2019, p. 46), pour faciliter la comparaison et l'analyse des états financiers en uniformisant les pratiques professionnelles(العروم و فقير، 2021، صفحة 185)en définissant la démarche d'audit du commissaire aux comptes, et l'organisation de ses travaux (CNCC.FR, 2021); elles visent à :

- Unifier les pratiques du métier audit à l'échelle internationale ;
- Mettre en œuvre des référentiels universels vérifiés et certifiés (ISA) ;
- Faciliter le choix des techniques d'intervention des acteurs ;
- Fournir des outils de communication, de savoir-faire, et de négociation fiables ;
- Garantir la sécurité et la qualité des résultats.

2.6. La Normalisation Internationale d'audit ISA:

Plusieurs organismes et institutions internationales sont à l'origine de développement des normes d'audit ISA, parmi lesquels nous citons les plus reconnus et actifs:

L'IFAC fut constituée le 07 octobre 1977 à New York dans l'objectif de favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées, en œuvrant dans l'intérêt public sous le contrôle d'un organe de surveillance indépendant (PIOB). L'IFAC se réunit 04 à 05 fois par an, avec la présence de

(03) observateurs permanents avec droit à la parole (European commission, Japanese Financial Oversight Board)(HACHEMI, 2014, pp. 03-07). Pour la réalisation de ses objectifs l'IFAC a constitué des commissions permanentes dans divers domaines de la formation, de l'éthique, de la comptabilité financière et de gestion, et en matière de pratiques d'audit. Parmi lesquelles nous retrouvons (OBERT & MAIRESSE, 2009, pp. 403-404)

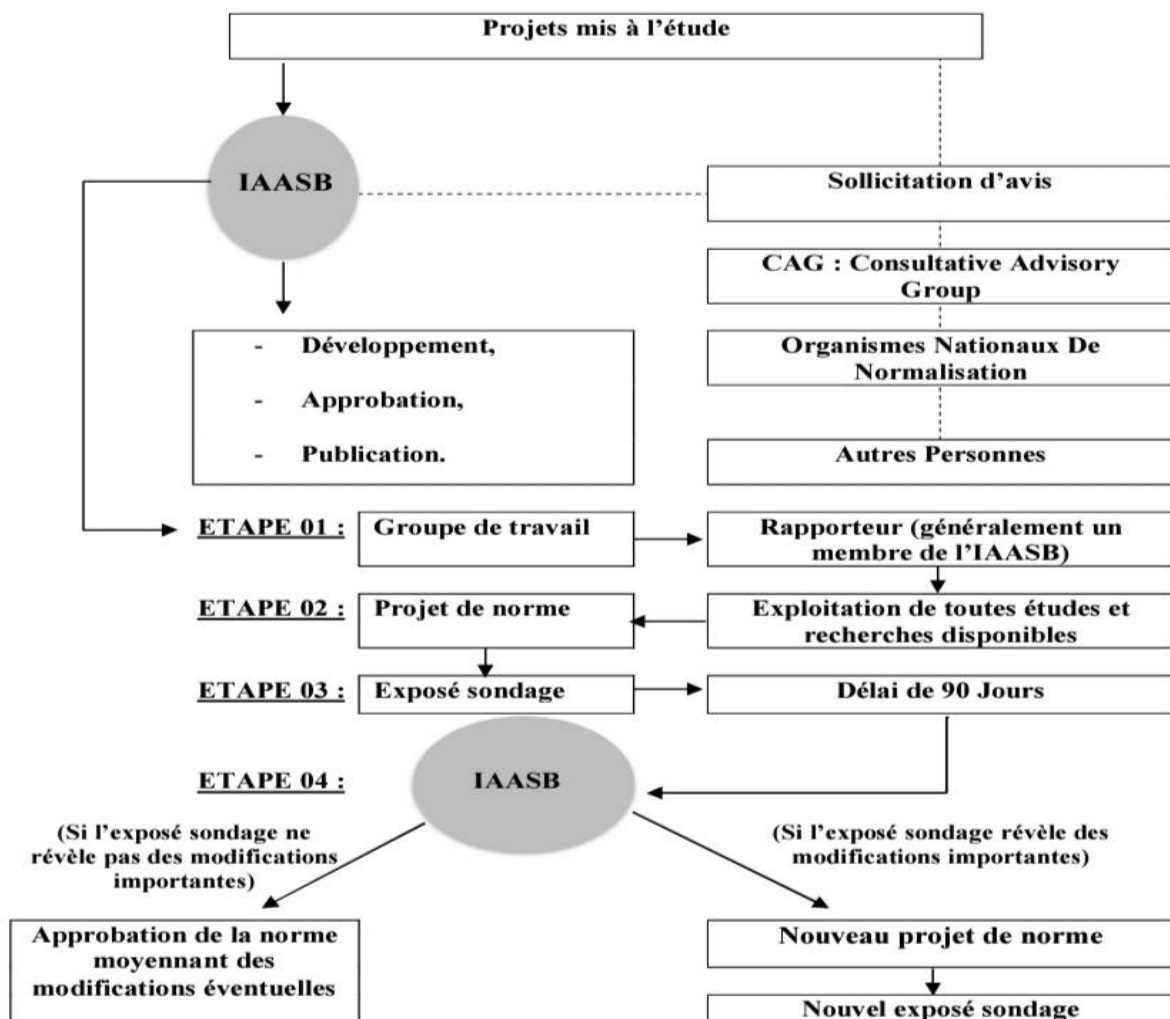
2.6.1. IASAAB : International Auditing and Assurance Standards Board :

A pris en 2002 la suite de l'IAPC (International Auditing Practice Committee), dans le but de publier, au nom du conseil de l'IFAC, des projets de recommandations sur l'audit et les missions qui s'y rattachent. Les premières normes d'audit de l'IFAC ont été publiées en 1980 et font l'objet d'une mise à jour permanente.

2.6.2. Le processus d'élaboration des normes internationales:

La méthode de travail de l'IAASB consiste à choisir certains sujets et à en confier l'étude approfondie à une sous-commission créée à cet effet. Comme illustré ci-dessous :

Figure N° (02) : Le processus de normalisation



Source:(HACHEMI, 2014, pp. 08-10)

2.6.3. Les catégories des normes d'audit ISA :

La mission d'audit est organisée par un ensemble de normes scindée en trois (03) catégories (BENLADGHEM, BENDIABDELLAH, & SAIDANI, 2016, p. 183) :

- ❖ Les normes générales;
- ❖ Les normes de travail;
- ❖ Et les normes de rapport.

Les groupes de normes d'audit sont classés par thème, comme suit :

Tableau N° (01) : Classification des normes ISAs par thème

Les Groupes de Normes	Le theme
ISAs N° : 200 à 299	- Normes traitant des principes généraux et des responsabilités,
ISAs N° : 300 à 499	- Evaluation des risques et éléments de réponse aux risques identifiées,
ISAs N° : 500 à 599	- Eléments probants,
ISAs N° : 600 à 699	- Utilisation des travaux d'autres professionnels,
ISAs N° : 700 à 799	- Conclusion de l'audit et rapport,
ISAs N° : 800 à 899	- Domaines spécialisées.

Source:(HACHEMI, 2014, pp. 14-15)

2.6.4. Le déroulement de la mission d'audit légal en respect des normes ISA:

En se référant aux normes d'audit, la mission comprend cinq (05) grandes étapes:

Tableau N° (02) : Le déroulement de la mission d'audit légal en respect des normes ISA

Etapes de déroulement de la mission d'audit légal	Les travaux à effectuer
Acceptation de la mission d'audit légal	- Prise de connaissance générale, lettre de mission (ISA210) ;
Evaluation des risques et planification des travaux d'audit	- Prise de connaissance de l'entité y compris son contrôle interne (ISA315) ; - Evaluations des risques d'anomalies significatives et seuil de signification (ISA320) ; - Plan de mission (ISA300) ;
Procédures mises en œuvre a l'issue des travaux d'évaluation des risques	- Adaptation de la démarche d'audit (ISA330) ; - Appréciation du contrôle interne par des tests de procédures (ISA500) ; - Contrôle de substance : éléments probants et procédures analytiques (ISA500-540) ;
Taux de fin de mission	- Evènements postérieurs (ISA560), lettre d'affirmation (ISA580), revue de la documentation d'audit (ISA230), etc... ;
Rapport final de la mission et communication des conclusions	- Rapport général, rapport spécial, rapport au conseil d'administration, rapport sur le rapport du conseil d'administration sur le contrôle interne (ISA700,705, et 9505).

Source : (OBERT & MAIRESSE, 2009, p. 435)

3. Audit légal du commissariat aux comptes en Algérie :

3.1. Définition du commissaire aux comptes :

« Est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur(Loi10-01, 2010, p. 06Art22)».

3.2. Les Missions d'audit du commissariat aux comptes : Qu'elles soient permanentes ou occasionnelles, elles sont délicates et difficiles, nécessitant un encadrement règlementaire et normatif. Les différentes missions d'auditeur légal sont définies par la loi ; comme suit :

3.2.1. Les missions permanentes du commissaire aux comptes :La vérification de la comptabilité, information des organes d'administration, de direction et de surveillance, certification des comptes annuels et de leurs annexes, certification des comptes consolidés, et information des assemblées.

3.2.2. Les missions occasionnelles : Consistent, et à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de l'organisme, et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur et ce, en effectuant les missions suivantes ((Loi10-01, 2010, p. 06Art23.24) :

- ❖ 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 affiliées 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 de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.
- ❖ Il Certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptable et rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision.

3.3. Les différents degrés de certification :Exprimée en conclusion de la première partie de son rapport général, selon le cas : une opinion favorable, une opinion avec réserve (s), une opinion défavorable.

3.4. Etude de la forme et du contenu du rapport de l'audit légal :

3.4.1. Selon le cadre international ISA700 :

Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers applicable depuis décembre 2009, ayant comme objectif de traiter l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers, ce qui favorise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur et aide à l'assurance d'une crédibilité aux yeux du marché. Le rapport d'audit légal selon la norme ISA 700 doit respecter la forme et le contenu suivant:

- ❖ **Un titre** indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- ❖ **Le destinataire du rapport** selon les exigences de la mission ; actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- ❖ **Le paragraphe d'introduction** doit:
 - Identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
 - Mentionner que les états financiers ont été audités ;
 - Identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
 - Renvoyer au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives fournies;
 - Spécifier la date de clôture ou la période couverte par les états financiers.
- ❖ **Responsabilité de la direction relative aux états financiers; et celle de l'auditeur** d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit;
- ❖ **Mentionner que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit**; et indiquer que ces normes requièrent le respect des règles d'éthique ;
- ❖ **L'auditeur doit décrire l'audit selon les concepts fixés par les normes ISA** ;
- ❖ **Opinion de l'auditeur** : exprimée comme précisée par la norme ISA700 ;
- ❖ **Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires** à déclarer dans un rapport séparé, autre que le rapport sur les états financiers, intitulé selon le contenu de cette partie du rapport ;
- ❖ **Signature de l'auditeur** : Le rapport de l'auditeur doit être signé ;
- ❖ **Date du rapport de l'auditeur** : La date doit être mentionnée ;
- ❖ **Adresse de l'auditeur** ; mettre l'adresse de l'exercice de la profession ;
- ❖ **Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation** : obligation d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique. Ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il respecte les éléments du rapport cités ci-dessus et fixés par la norme ISA700 ;

- ❖ **Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des Normes Nationales d'Audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit** : uniquement s'il n'existe pas de conflits entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les ISA, tout en précisant le pays d'origine.

3.4.2. Selon la norme Algérienne d'audit NAA 700 :

Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ; publiée le 11 octobre 2016, vise à traiter l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, la forme et le contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les normes NAA, et a abouti à la formulation d'une opinion non modifiée. Les objectifs de l'auditeur ciblés à travers cet audit sont les mêmes contenus dans la norme ISA700.

- ❖ **Forme de l'opinion** : les diligences et la forme d'expression d'opinion sont les mêmes fixées par la norme ISA700, transposées au contexte Algérien. Le rapport d'audit légal selon la norme NAA700 doit prendre une forme écrite et respecter la forme et le contenu suivant :
- ❖ **Un titre** qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;
- ❖ **Le destinataire du rapport** ; actionnaires ou autres ;
- ❖ **La description de la responsabilité des dirigeants sociaux** relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, **ainsi que la description de la responsabilité de l'auditeur relative à l'expression d'une opinion** sur les états financiers sur la base de son audit et que cet audit a été effectué selon les Normes Algériennes d'Audit ;
- ❖ **Date du rapport, et Adresse de l'auditeur** ; sont obligatoires ;
- ❖ **Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers** : l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités. Et expliquer si ces informations supplémentaires ont été auditées ou non.

3.4.3. Selon le cadre réglementaire Algérien :

En application des dispositions du code de commerce Algérien, de la loi 10-01, aux dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, aux dispositions de l'arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, et des dispositions de l'arrêté du 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes, et après sa désignation, et la signature de sa lettre de mission, dispose d'un délai de quarante-cinq (45) jours à compter de la date de réception des comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion habilité pour accomplir sa mission d'examen des comptes annuels et établir son rapport général d'expression d'opinion, adressé à l'assemblée générale ordinaire, et qui doit comporter:

- Le nom et l'adresse du commissaire aux comptes ;
- Son numéro d'agrément et celui de son inscription au tableau ;

- Un intitulé qui indique qu'il s'agit d'un rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes d'une entité clairement identifiée ;
- Et qui concerne un exercice arrêté à une date de clôture précise.
- L'expression d'opinion sur les états financiers ; la production du rapport d'audit légal s'articule autour de deux sections:

❖ **Première partie Le rapport général d'expression d'opinion, contenant :**

- **Une introduction indiquant:**
 - Le mode et la date de désignation du commissaire aux comptes ;
 - Identifier l'entité concernée;
 - La date de clôture de l'exercice concerné ;
 - Que les états financiers sont arrêtés par l'organe compétent de l'entité ;
 - La responsabilité des dirigeants sociaux quant à l'établissement des états financiers ;
 - La responsabilité du CAC d'exprimer une opinion sur ces états financiers ;
 - Préciser que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et l'annexe sont joints au rapport.
- **Opinion sur les états financiers:**
 - Les objectifs et la nature d'une mission de contrôle,
 - Exprimer son opinion sur les comptes annuels par, selon le cas : une opinion favorable ; une opinion avec réserve(s) ; ou une opinion défavorable.
- **Un paragraphe d'observations** : dont l'objectif est d'attirer l'attention sur quelques comptes annuels, sans toutefois remettre en cause l'opinion exprimée.
- **Deuxième partie : Les vérifications et informations spécifiques** : s'articule autour de trois paragraphes distincts :
 - Les conclusions issues de certaines vérifications spécifiques ;
 - Les irrégularités et les inexactitudes constatées n'affectant pas les comptes annuels ;
 - Les informations que la loi fait obligation de signaler.
- **La date du rapport** : celle de la fin effective de mission de contrôle ;
- **Le rapport doit être signé par ceux qui ont participé à son établissement ;**
- **Pour les comptes consolidés et combinés** : présentation de deux rapports séparés, un pour les comptes individuels et l'autre pour les comptes consolidés et combinés. En respectant la même forme et principes que

ceux relatifs au rapport de certification des comptes individuels, et ce en respect des articles 31 à 36 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, et de l'article 732 bis 4 du code de commerce.

- **Le commissaire aux comptes, est tenu d'établir les rapports spéciaux :**

- Relatif à son intervention en matière de conventions réglementées ;
- Certification du montant global des (05) ou (10) meilleures rémunérations ;
- Certification sur les avantages particuliers accordés au personnel : il examine et certifie le montant annuel nominatif de ces avantages selon ce qui est prévu ou non dans le contrat de travail ;
- Certification sur l'évolution du résultat des cinq (5) derniers exercices et du résultat par action ou part sociale ;
- Certification sur les procédures de contrôle interne ;
- Un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation ;
- Certification relative à la détention d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir ;
- Certification sur l'opération d'augmentation du capital social ;
- Un rapport spécial relatif à l'opération de réduction du capital ;
- Un rapport spécial relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières ;
- Un rapport spécial sur la distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, dans lequel il certifie, que le montant des acomptes sur dividendes envisagées est conforme au résultat distribuable déclaré ;
- Un rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées.

4. Etude de cas pratique : description du contenu et de la forme d'un rapport du commissariat aux comptes d'une SARL (cas : opinion favorable) :

En vue d'examiner l'exactitude des pratiques de présentation du rapport du commissariat aux comptes selon le cadre professionnel Algérien, nous nous sommes dirigés vers un cabinet du commissariat aux comptes à Alger centre, qui nous a autorisé à examiner quelques rapports à titre de comparaison entre ce qui est édictée par la loi, la NAA700 et l'existant sur terrain. Dans ce sens nous essayerons de présenter une description réelle du rapport du commissariat aux comptes d'une société Algérienne privée « SARL », comme suit :

- ❖ **Description de la forme et du contenu du rapport d'audit légal d'une SARL :**

- **La page de garde :** contenant les informations du commissaire aux comptes et de la société auditée, et le titre du rapport en gras centré ;
- **Le sommaire du rapport du commissaire aux comptes :**

➤ **Rapport général de certification des comptes annuels clos au 31.12.2019 :**

- Opinion sur les comptes,
- Vérifications des informations spécifiques,
- Opinion sur les états financiers.
- Annexe : états financiers de l'exercice clos au 31.12.2019 : bilan actif, passif, tableau des comptes de résultat.

➤ **Rapport spécial sur les conventions réglementaires**

➤ **Certification d'exactitude des cinq plus fortes rémunérations versées dans l'exercice clos au 31.12.2019**

➤ **Rapport spécial sur les résultats de l'entreprise**

➤ **Rapport spécial sur le contrôle interne**

➤ **Commentaires des principaux comptes annuels de l'entreprise.**

La structure des pages intérieures du rapport du CAC, est décrite comme suit :

- Informations du cabinet du commissariat aux comptes en haut de la page,
- Au milieu un titre indiquant la nature du rapport : rapport général de certification des comptes annuels clos au 31.12.2019,
- A gauche, les informations de l'entreprise : appellation, siège social, capital social, registre de commerce, identifiant fiscal,
- Les destinataires du rapport : messieurs les actionnaires de l'entreprise SARL,
- Le paragraphe de l'introduction : comme suit :

« Conformément à la mission que vous nous avez confiée, nous vous présentons nos rapports relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2019, qui se composent :

- Du rapport d'opinion sur la certification des comptes ;
- Des rapports spéciaux prévus par la Loi ;
- D'une annexe portant commentaire sur les principaux postes des états financiers dressés par votre société,

Nous avons été convoqués et consultés conformément à la Loi à la réunion de travail pour l'arrêté des comptes de l'exercice 2019.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le Conseil d'Administration. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes ».

- **Opinion sur les comptes :** formulée comme suit :

« Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Pour l'accomplissement de notre mission, il a été mis à notre disposition par le service comptable de la société, outre le bilan, le tableau des comptes de résultats et leurs annexes, tous les documents comptables de la société. A cet égard et au vu de ce que nous avons pu constater lors de nos interventions, nous estimons que les contrôles auxquels nous avons procédé, constituent une base suffisante qui nous permet de supporter nos conclusions et exprimer notre opinion ».

Vérifications des informations spécifiques : en utilisant l'expression :

« Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnelles applicables en Algérie, aux vérifications spécifiques prévues par la loi. Les états financiers (bilan, comptes de résultats, tableau des flux de trésorerie et documents annexes) soumis à votre approbation sont en concordance avec les documents comptables examinés. Ils sont présentés sous la forme prescrite par le nouveau Système Comptable et Financier dit « SCF » entré en vigueur depuis le 1er Janvier 2010. Nous n'avons pas eu de limites à notre champ de révision. Nous avons examiné l'ensemble des documents comptables et avons procédé de façon analytique pour la vérification de tous les comptes. Nous n'avons relevé aucun événement significatif survenu au cours de l'exercice ayant altéré le résultat ou susceptible de le modifier ».

❖ **Opinion sur les états financiers** : exprimée ci-dessous :

« A l'issue des travaux auxquels nous avons procédé et nonobstant les observations faites, nous certifions que les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2019, soumis à votre approbation, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice 2019 ».

➤ **Rapport spécial sur les conventions réglementaires : exercice clos le 31 décembre 2019 :**

En application des dispositions de L'article 628 du décret législatif n93-09, modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975, portant code de commerce, le commissaire aux comptes déclare qu'il n'a pas eu de connaissance de convention entrant dans ce cadre.

➤ **Certification d'exactitude des cinq plus fortes rémunérations versées dans l'exercice clos au 31.12.2019 :**

Le CAC certifie en application des prescriptions des articles 651 et 818 de l'ordonnance 75-75 du 26.09.1975, le montant global des rémunérations y compris tous les avantages, versées aux cinq personnes, les mieux rémunérées de la société auditée, pour l'exercice 2019, en précisant les détails dans un tableau.

➤ **Rapport spécial des résultats de la société : exercice clos le 31 décembre 2019 :**

Adressé aux actionnaires, conformément à l'article «678 » du Code de Commerce, en présentant l'évolution des résultats nets des cinq (05) derniers exercices figurant aux bilans déjà approuvés. En précisant : le capital actuel de la société en Dinars, divisé en nombre d'actions, et leur valeur nominale. (Le tableau de l'évolution des résultats des années 2015 à 2019 précise : le résultat avant impôts, impôts sur les bénéfices, résultats net, nombre d'actions et le résultat par action pour chaque année).

➤ **Rapport spécial sur le contrôle interne : exercice clos le 31 décembre 2019 :**

Le CAC rappelle que dans le cadre de sa mission d'audit, il a examiné les procédures de gestion administrative et comptable et le système de contrôle interne mis en place, et que sur la base de ses travaux, il n'a pas d'observations à formuler sur les procédures mises en place dans l'ensemble de la société et ce, en application de l'article 25 de la loi 10-01 du 29.06.2010, et conformément aux normes d'exercice professionnel applicables qui requiert la mise en œuvre de diligences destinées à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du Conseil concernant les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

➤ **Commentaires des principaux comptes annuels de l'entreprise :** Relatifs à la consistance des soldes des comptes les plus importants du bilan actif et passif de l'exercice clos au 31.12.2019, en commentant les écarts enregistrés par rapport à l'exercice précédent 2018.

➤ Le commissaire aux comptes signe l'ensemble des rapports établis Général et spécial, mentionne la date dans chaque document séparément en apposant sa griffe, et en annexant les états financiers de l'exercice clos 2019 : bilan actif, passif, tableau des comptes de résultat.

5. Conclusion:

L'audit est une activité clé pour les acteurs économiques, encadré par un ensemble de principes et règles appelées normes internationales d'audit. Une mission d'intérêt général, dont les conditions d'exercice du métier sont fixées par la loi, et soumis à un ensemble de règles à caractère déontologique, technique et normatif. Un ensemble de règles représentant les diligences requises pour l'accomplissement de la mission d'audit légal dans les bonnes conditions professionnelles, en assurant une large crédibilité, par une certaine standardisation de la forme et du contenu, notamment du produit fini de la mission légale ; le rapport final d'audit puisqu'il s'adresse à une diversité d'utilisateurs.

En Algérie, les modalités et le contenu du rapport d'audit du commissariat aux comptes, sont encadrés par une réglementation bien précise. En plus des diligences contenues dans la norme d'audit NAA700. Les résultats de cette étude analytique sont aboutis aux points suivants :

- ✓ Le contenu de la norme NAA700 est une synthèse identique à celui de la norme ISA700, puisqu'elle représente la source à partir de laquelle il y a eu la transposition de la NAA700 ;

- ✓ Selon la norme ISA700, le rapport de l'auditeur doit obligatoirement respecter une présentation et une rédaction spécifique, et doit indiquer au minimum un titre, un destinataire, une introduction qui identifie les états financiers audités ; une description de la responsabilité de la direction et celle de l'auditeur, l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable, une signature de l'auditeur et son adresse, et la date du rapport de l'auditeur ;
- ✓ Les dispositions réglementaires Algériennes sont en leurs majorité issues des règles occidentales reconnues et qui sont-elles même adoptées des règles universelles ; mais elles restent en retard par rapport à celles-ci ;
- ✓ L'établissement de différents rapports spéciaux exigés par la loi, apporte une certaine complémentarité entre les diligences des règles normatives internationales et celles édictées par les normes professionnelles du métier, ce qui présente une certaine standardisation obligatoire aux professionnels de l'audit, puisqu'elles s'imposent à tout commissaire aux comptes quel que soit son mode d'exercice. Et c'est à partir de ce fait, que le rapport du commissaire aux comptes a acquis une présentation harmonisée en Algérie en attendant l'adoption du reste des normes ISA's pour un réel alignement à l'international.

6. Liste Bibliographique et références:

1. David O'REGAN, Auditor's dictionary: terms, concepts, processes, and regulations, John Wiley & Sons. Inc, USA, (2004), 315 pages
2. Sylvain BOCCON-GIBOD, Eric VILMINT, La boîte à outils de l'auditeur financier, 2eme éd, éditions DUNOD, Paris, (2017), 190 pages
3. Mokhtar BELAIBOUD, Guide pratique d'audit comptable et financier, 4eme éd., Editions BERTI, Alger (2021)
4. Rananjason Ralaza TOKINIAINA et autres, Réussir le DSCG 4, comptabilité et audit, 2eme éd, éditions EYROLLES, PARIS, (2015), 252 pages
5. Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, DSCG4 Comptabilité et audit, manuel et applications, 2eme éd, éditions DUNOD, PARIS, (2009), 624 pages
6. Fela AYACHI, Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise ; une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, thèse de doctorat en sciences commerciales, Université d'ORAN 2, ALGERIE, (2018). 339 pages
7. Mohammed BENLADGHEM, Abdesselam BENDIABDELLAH, Mohammed SAIDANI, Les cahiers du MECAS, L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes, Juin 2016, N° 12, (2016), p181-197
8. Yahia DJEKIDEL, Abdelhadi Messaoudi, Revue Recherches économiques et managériales, L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit, Vol.13, N°01, (2019), p39-56
9. محمد امين لعروم, سامية فقير, مجلة اقتصاد المال والأعمال, أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاوي المهنة بالجزائر: قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA500 الموسوم "ادلة التدقيق", المجلد06, العدد01, جوان 2021, جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي الجزائر, (2021), ص 183-200
10. HACHEMI Abdelwahed, expert-comptable-Tunisie- IFAC SMPC Former member, (2014), Les normes ISA : conception et application dans l'audit des états financiers, 05 Juin 2014, CLEA, IAE LYON, France, 29 pages
11. <https://legal-doctrine.com/edition/les-premieres-normes-daudit-en-algerie-un-autre-fruit-de-la-reforme-de-la-profession-comptable> (consulté le 03.06.2021) ;
12. www.cncc.fr/la-reglementation.html (consulté le 26.08.2021) ;
13. www.larousse.fr/dictionnaires/français/normes (consulté le 28.08.2021);
14. www.joradp.dz (JORADP N°42 du 11.07.2010).