

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEURE ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE KOLEA

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Spécialité : Finance et Comptabilité

THEME :

**Les Normes Algériennes d'Audit (NAA) un pas vers un référentiel national
d'audit standardisé.**

Étude de cas : Société Générale Maritime « GEMA » EPE / SPA.

Présenté par :

IHAMOUINE ABDELLAH

BENARBA ABDELHAK

encadré par :

Dr. Kaddouri AMAR

Lieu de stage : 2, rue JAWAHARLAL NEHRU (ex.BEZIERS) Alger.

Période de stage : du 02 mai au 31 mai.

Année universitaire : 2016-2017

Remerciements

Avant tout chose, on remercie le Bon Dieu le tout puissant.

On tient également à remercier :

- ❖ Tous les enseignants de l'école supérieure de commerce qui nous ont accompagnés durant nos études et spécialement notre encadreur
DR. KADDOURI AMAR.*

- ❖ Tout le personnel du Société Générale Maritime « GEMA », pour son aide et soutien, notamment MR. YANTREN AKLI*

- ❖ Toutes les personnes qui ont participé, de loin ou de près, à la réalisation de ce mémoire.*

Sommaire

Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des schémas.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Liste des annexes.....	V
Résumé	VI
Introduction générale.....	a
Chapitre 1 : la normalisation internationale et l’audit.....	2
Section 1 : aspect théorique de l’audit comptable et financier.....	2
Section 2 : l’audit dans la gouvernance de l’entreprise et approche de l’audit par les risques	11
Section 3 : la normalisation internationale	24
Chapitre 2 : les normes algériennes d’audit (NAA).....	33
Section 1 : l’audit en Algérie.....	33
Section 2 : la réforme de la profession comptable et la normalisation d’audit en Algérie.....	39
Section 3 : les normes algériennes d’audit.....	45

Chapitre 3 : l'application des NAA au sein de GEMA.....	66
Section 1 : présentation de GEMA.....	66
Section 2 : rapport général de commissariat aux comptes 2016 adaptés aux normes algériennes d'audit (NAA).....	77
Conclusion générale.....	85
Bibliographie.....	88

Liste des tableaux :

N°	Intitulé	page
1	la comparaison entre l'audit interne et l'audit externe	10
2	Les normes d'audit ISA	31

Liste des schémas :

N°	Intitulé	Page
1	la théorie d'agence : explication de la divulgation de l'information.	19
2	la comparaison entre l'approche par les risques et l'approche traditionnelle	22
3	Organigramme de la société GEMA	76

Liste des abréviations :

AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
AG	Assemblée générale
CAC	Commissaire aux comptes
CNCC	La compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNC	Conseil national de la comptabilité
CSTC	Conseil supérieur de la technique comptable
FASB	Financial Accounting standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IGF	Inspection Générale Des Finances
ISA	International standards of Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
LSF	Loi de sécurité Financière
SCF	Système comptable financier
SOX	Sarbanes Oxley
GEMA	Générale Maritime
CNAN	Compagnie nationale Algérienne de navigation

Liste des annexes :

N°	Intitulé
1	DECISION N° 002 DU 04 Février 2016 PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT
2	DECISION N° 150 DU 11 Octobre 2016 PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT
3	DECISION N° 23 DU 15 Mars 2017 PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT

Summary

Since 2007, the financial and economic structure in Algeria has undergone reforms which have been accompanied by several actions undertaken with a view to updating instruments. The advent of the new accounting and financial system SCF which led to a change in accounting standards presents one of the first actions in this framework whose objective was the development of the accounting culture and the reconciliation towards the standards IFRS.

In order to cover deficiencies in control and audit, and to strengthen the fiscal, financial and accounting structure, Algeria adopted a new control process aimed at improving the control and audit system, namely Algerian standards audit. Since then new regulations have been implemented. Laws and standards in this area are continually evolving.

by adopting this new process, Algeria tries to eliminate the existing gap between international audit practices in accordance with international ISAs standards and existing national audit practices. These Algerian audit standards, which are inspired by the international auditing standards, aim to improve the efficiency of companies in terms of auditing.

the essential role of the accounting and financial audit is helped the managers who need precise information in order to be able to make decisions and manage the activities.

Key words :

The IFRS standards

Algerian standards of audit

ISAs standards

Résumé

Depuis 2007, la structure financière et économique en Algérie a subi des réformes qui ont été accompagnées de plusieurs actions entreprises en vue de mettre à jour les instruments.

L'avènement du nouveau système comptable et financier SCF qui a conduit à une modification des normes comptables présente l'une des premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes IFRS.

Afin de couvrir les lacunes dans le contrôle et la vérification, et pour renforcer la structure fiscale, financière et comptable, l'Algérie a adopté un nouveau processus de contrôle visant à améliorer le système de contrôle et d'audit, à savoir l'audit des normes algériennes. Depuis, de nouveaux règlements ont été mis en œuvre. Les lois et les normes dans ce domaine évoluent constamment.

En adoptant ce nouveau processus, l'Algérie essaie d'éliminer l'écart existant entre les pratiques d'audit internationales conformément aux normes ISAs internationales et aux pratiques nationales d'audit existantes. Ces normes d'audit algériennes, inspirées par les normes internationales d'audit, visent à améliorer l'efficacité des entreprises en matière d'audit.

Le rôle essentiel de l'audit comptable et financier aide les gestionnaires qui ont besoin d'informations précises afin de pouvoir prendre des décisions et gérer les activités.

Mots clés :

Les normes IFRS.

Les normes algériennes d'audit.

Normes ISAs.

Introduction générale

Introduction générale

Introduction générale :

Depuis 2009, plusieurs actions étaient engagées visant la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières en Algérie. Le Système Comptable Financier présente une des toutes premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes comptables internationales, les IFRS. Depuis, de nouvelles réglementations sont entrées en application. Les lois et les normes dans ce domaine évoluent continuellement.

La globalisation de l'économie implique de plus en plus l'utilisation de règles et de références communes. Cette nécessité ainsi que le besoin de disposer d'une information financière fiable ont présidé à la mise en place de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier (en vigueur depuis le 1er janvier 2010). Ce nouveau référentiel comptable, qui introduit des changements majeurs au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation ainsi que l'élaboration et la présentation des états financiers, a conduit par conséquent à une convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS.

En 2010, cette évolution continue, pour mener cette fois-ci à une réforme de la profession comptable engagée et mise en œuvre par la Direction Générale de la Comptabilité du Ministère des Finances, à travers la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et dont l'une des innovations ciblées était la réappropriation par les Pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, telles la délivrance des autorisations d'exercice ou la **définition des normes professionnelles**.

Le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. L'audit a pour objectif d'effectuer des travaux rigoureux et systématiques afin d'étudier, de vérifier et d'évaluer les différents aspects de l'activité de l'entreprise.

L'Algérie est en train de compléter cette chaîne informationnelle, comptable, fiscale et financière, par l'adoption d'un autre processus de contrôle qui s'ajoute et améliore le système de contrôle et d'audit de cette chaîne. Il s'agit des normes Algériennes d'audit (NAA) inspirée des normes internationales d'audit (ISA).

Introduction générale

Un véritable saut de qualité dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n'avaient pas des normes officielles leurs permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

L'instauration de ces normes (NAA) soulève des questions et crée l'équivoque, sur leurs applicabilités toute en sachant que l'audit effectué par nos professionnels est inspiré des normes nationales non standardisées adopté en 1991 suivant la loi 91/08.

Pour cela, notre problématique de cette recherche pourrait être comme suit :

« Quelle est la valeur ajoutée apportée par les normes algériennes d'Audit par rapport aux normes internationales d'Audit ? ».

De cette question principale découle une série de sous questions qui peuvent être résumées comme suit :

- L'acceptation des normes ISA sur le plan international est-il suffisamment démontré ?
- Est-ce que la profession de l'audit en Algérie se rapproche des pratiques universelles ?
- Quelles sont les nouvelles exigences de la mise en œuvre des normes Algériennes d'audits ?
- Quel est le niveau d'implication des auditeurs aux normes Algériennes d'audits ?

Afin de mieux cerner notre sujet, il est important de formuler les **hypothèses** suivantes :

- Les normes ISA ont fait leurs preuves sur le plan international.
- La profession d'audit en Algérie n'est pas encore adaptée aux normes internationales.
- Mise en place d'un institut d'expertise comptable et commissariat aux comptes en intégrant la formation ISA.
- Difficulté rencontré par les auditeurs dans l'appréciation des dispositions des NAA.

Dans cette optique et pour répondre à ces interrogations nous proposons de développer notre thème de recherche comme suit :

Le premier chapitre intitulé : « **la normalisation internationale et l'audit** », qui s'articule autour de trois sections. Dans la première section nous traiterons aspect théorique de l'audit comptable et financier, dans la seconde section nous approcherons l'idée de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise et approche de l'audit par les risques, enfin nous aborderons la normalisation internationale.

Introduction générale

Le deuxième chapitre nommé : « les normes algériennes d'audit (NAA) », est réparti en trois sections. La première section abordera l'audit en Algérie, la seconde traitera la réforme de la profession comptable et la normalisation d'audit en Algérie, en dernière section nous détaillons les normes algériennes d'audit.

Le troisième chapitre est l'étude pratique où nous allons vérifier la réalité de l'application des normes algériennes d'audit au sein de l'entreprise Générale Maritime Algérie.

L'importance du sujet :

On ne peut parler de formation comptable et financière saine sans une prise en charge rigoureuse de la profession d'audit. Cette dernière est en évolution remarquable, dans cette mutation comptable et financière ces derniers temps en Algérie. Notamment, par la mise en place des normes d'audits nationales standardisées (NAA) inspirée des ISA. Cette nouveauté nous a poussé à s'interroger sur le changement et les nouveautés qui vont affecter la profession d'audit. Le but est d'apporter une valeur ajoutée en ce domaine et d'être parmi les premiers à traiter ce sujet.

Objectifs de la recherche :

De savoir à quel point ces NAA sont inspirées des ISA.

De déterminer l'importance d'une telle adoption des normes Algériennes d'audit.

De connaître la réaction des Professionnels à ces nouvelles normes.

Essayer d'analyser le rapport final du commissaire aux comptes selon les NAA au sein de GEMA.

La méthodologie :

Du point de vue méthodologique on va suivre le modèle descriptif pour la partie théorique et analytique pour la partie pratique, cette méthodologie vise à apporter des éléments de réponse à notre problématique et aux questions secondaires.

À travers la méthode descriptive nous avons cherché à donner une présentation exacte aux concepts théoriques sans essayer d'analyse ou d'examiner.

Dans la partie pratique on essayer d'analyser le rapport de commissaire aux comptes on l'adapte aux nouvelles normes d'audit.

Chapitre 01 :

La normalisation internationale et l'audit

Chapitre 01 : la normalisation internationale et l'audit

Introduction :

Au cours des dernières années, l'Audit externe a connu un développement important et ne cesse pas d'améliorer vu l'importance de l'information comptable et financière que toutes les parties prenantes l'accordent, et notamment après les scandales financiers de fin 2001 et début 2002 (Enron et Worldcom), ces scandales ont largement secoué la confiance des investisseurs ; la perte de crédibilité des auditeurs a poussé les organisations à améliorer la normalisation de cette profession dans le cadre des normes internationale d'audit.

Afin d'éclairer des points nous allons subdiviser ce chapitre en trois sections :

Au cours de la première section nous allons essayer de donner l'historique de l'audit des définitions et ses différents types.

Dans la deuxième section nous allons traiter l'audit dans la gouvernance de l'entreprise et approche de l'audit par les risques.

Finalement on va aborder la normalisation internationale.

Section 01 : Aspect théorique de l'audit comptable et financier

1) Définition de l'audit

Bref historique :

Le mot « audit » est issu du latin audire, c'est-à-dire « écouter ». La première forme d'audit est, en France, 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'audit¹.

Progressivement, le terme d'audit a connu une extension, en raison de l'image de la rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser. Tous ces bienfaits associés au mot « audit » ont fortement contribué à son développement et à sa généralisation, ce qui a amené Power (2005) à écrire que nous vivons dans « la société de l'audit ».

Ainsi, l'activité audit a fait l'objet de plusieurs déclinaisons. En effet, les domaines d'intervention de l'audit se sont multipliés. Aujourd'hui, l'audit a pénétré tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations de l'entreprise, tous les stades décisionnels. Certaines entités font même l'objet de plusieurs audits au cours d'un exercice ou d'une période. La pratique de l'audit s'est étendue aux organisations publiques, Aux associations et aux petites et moyennes entreprises. On parle ainsi d'audit dans les entreprises publiques, d'audit des associations, d'audit des PME audit des PME audit des PME / PMI, d'audit des filiales² ...

Définition de l'audit :

On peut donner quelques définitions pour l'audit comme suit :

- L'audit a été défini par l'IFAC comme, « L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel. »
- L'audit est aussi défini comme, « un processus critique, méthodique et documenté, effectué par un professionnel compétent et indépendant, permettant de recueillir des informations objectives, pour déterminer dans quelle mesure les

¹Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi Manuel de comptabilité et audit, Berti Editions, Alger 2013, p : 526

² Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi, op-cit, p : 526

éléments du système cible satisfont aux exigences du référentiel du domaine concerné ou aux critères d'audit.

- Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion :

-confiée à un professionnel « indépendant » (auditeurs interne ou externe) ;

-utilisant une méthodologie spécifique ;

-justifient un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.

De l'examen des états financiers (audit comptable et financier), l'audit s'est étendu à d'autres domaines, (informatique, juridique, fiscal, social, achats, production...).

On peut valablement distinguer :

-l'audit de fiabilité des systèmes, dont le but est de donner aux utilisateurs l'assurance du fonctionnement d'un système (l'audit comptable et financier ou révision comptable contribue à améliorer la crédibilité de l'information ; l'audit juridique contribue à s'assurer qu'aucune règle n'a été omise).

-l'audit de l'efficacité des systèmes ou encore audit opérationnel susceptible d'être mis en œuvre dans le domaine comptable et financier, mais aussi dans d'autres domaines : stratégie, production, informatique, juridique et dont le but est d'améliorer les performances de l'entreprise.¹

2) Objectifs de l'audit

Les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux investisseurs, aux actionnaires, aux salariés, aux créanciers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques.

Selon le cadre conceptuel des missions d'audit de l'IAASB (repris par la norme ISA 200) :

« 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, dans tous

¹ Tokiniaina Rananjason Ralaza, marie-christine Rosier, Guillaume Saby, comptabilité et audit, 2015, p : 402

leurs aspects significatifs”, qui sont des expressions équivalentes. L’audit d’informations financières ou autres, établies selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif.

Pour se forger une opinion, l’auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L’opinion de l’auditeur renforce la crédibilité des états financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. L’assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que le recours au jugement, l’utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l’auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu’à des certitudes. »¹

Pour que la mission d’audit soit pertinente il faut satisfaire les critères suivants :

Exhaustivité : Cela signifie que toutes les opérations réalisées durant l’exercice par l’entreprise sont reflétées dans les états financiers.

Existence : Cela signifie une existence physique pour les éléments matériels, et la traduction d’opérations réelles de l’entreprise pour les autres éléments.

Propriété : Cela signifie que les articles qui apparaissent au bilan de l’entreprise lui appartiennent vraiment, et bien qu’il soit antinomique de parler de propriété des dettes, ce critère s’applique aussi au passifs qui doivent correspondre à des obligations effectives de l’entreprise à une date donnée.

Évaluation : Cela signifie que toutes les opérations comptabilisées sont évaluées conformément aux principes comptables appliqués de façon constante d’un exercice à l’autre.

Comptabilisation : Cela signifie que les opérations sont correctement totalisées, comptabilisées et centralisées, appliqués de façon constante conformément aux règles.

En plus de ces cinq critères fondamentaux cités ci-dessus, il existe d’autres buts tels que : la détection des fraudes. L’objectif de l’audit s’est déplacé d’une recherche spécifique des fraudes dans les écritures comptables à une évaluation globale de la fidélité des procédures et des structures de cette entité.

¹ Tokiniaina Rananjason Ralaza, Marie-Christine Rosier, Guillaume Saby, Op-cit, 2015, p 403

3) Différents types d'audits :

Dans un environnement changeant, l'auditeur peut jouer un rôle dépassant largement celui des contrôleurs. Cependant à l'audit correspond un besoin de contrôle que l'on peut difficilement dissocier de l'activité de l'entreprise.

D'une manière générale, on distingue trois types d'audit : Audit externe (comptable et financier), Audit interne et l'Audit opérationnel :

1- L'audit externe : suivant Jacques Renard, 'l'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultat et états financiers¹, conformément à la pensée de Jacques Renard, Schick a proposé en 2007 la définition suivante « on appelle l'audit externe l'audit comptable et financier que la mission soit certifiée les états financiers ou des données des conseils dans ce domaines ».

Aujourd'hui, l'audit externe, comme l'audit interne, se situe au centre des débats dans la mesure où, non seulement, il est susceptible de garantir la sincérité, l'exactitude et la pertinence des états financiers de l'entreprise, mais aussi car il peut être appréhendé comme un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes.²

À ce titre, l'audit externe constitue un des mécanismes de régulation des relations entre actionnaires et dirigeants.³

L'audit externe est donc présenté comme un examen indépendant qui touche principalement le domaine comptable et financier. La comptabilité est devenue un outil principal au sein des entreprises. Défini, dans ses principes, par le Plan comptable générale (article 120-3/4/5 PCG), comme 'un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture⁴.

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité.

Pour chaque entité, la comptabilité doit :

¹ Renard J., 2003, "Théorie et pratique de L'audit interne" 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, P79.

² Carassus D, Gregorio. 2003, "Gouvernance et audit externe : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes", 9^{ème} journées d'histoire de la comptabilité et du management.

³ Jensen M, Meckling W., 1976, "Theory of the firm : managerial behavior, agency cost, and ownership structure", Journal of Financial Economic, p.305-360.

⁴ Obert R, Mairesse M.P.2009, "Comptabilité et audit : Manuel et Applications", 2^{ème} édition, Dunod, Paris. p401.

- respecter une terminologie et des principes directeurs communs à l'ensemble des entités ;
- mettre en œuvre des conventions, des méthodes et des procédures normalisées ;
- s'appuie sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

De ces définitions, nous pouvons dire que la comptabilité est un examen méthodique permettant de donner une image claire et fidèle de la situation financière de l'entreprise. Il est important donc que la comptabilité soit exercée par des professionnels ayant des connaissances en matière de comptabilité et de finance.

On peut distinguer deux types d'audit externe : l'audit contractuel et l'audit légal

1.1- l'audit légal : l'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaires aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

En France, ainsi que l'Algérie, Le commissaire aux comptes comprend le mot « Contrôleur légal », (expression française utilisée dans les textes officielle de l'Union européenne), tandis qu'en Angleterre, on parle « d'auditeur légal » (l'expression statutory auditor est celle utilisée dans les textes britanniques officiels de l'Union européenne), car sa mission est décrite dans la loi. Cela veut dire que l'audit légal comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification et des vérifications spécifiques.

Selon mikol, Le commissaire aux comptes est défini comme étant « une personne physique ou morale inscrit auprès d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes et, à ce titre, membre de la CNCC (compagnie nationale des commissaires aux comptes) seul un commissaire aux comptes peut exercer la mission de certification de l'image fidèle des comptes prévue par la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966». Les sociétés anonymes, les sociétés qui dépassent un volume de taille précis et d'autres entités (association, groupements sportifs, partis politique,...etc.) doivent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes.

La mission de l'audit légal, dénommé « contrôle légal » comprend les éléments

Suivants :¹

- une mission d'audit financier conduisant à la certification ;
- des vérifications spécifiques dont la liste figure dans la loi du 24 juillet 1966 ;

¹ Mikol A., 2000, " forme d'audit : L'audit interne encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit", Economica, Paris. p740.

- l'échéant des interventions connexes (faits délictueux devant être révélés au procureur de la République, faites de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et impliquant la mise en œuvre de la procédure d'alerte,... etc.).

Le commissaire aux comptes n'a pas le droit de donner des conseils surtout en fiscalité à son client, il est là pour certifier les comptes, les états financier et le résultat.

1.1.1- les objectifs de la mission du commissaire aux comptes

Les missions du commissaire aux comptes à pour but d'aider les différents parties prenantes (utilisateurs des états financiers, investisseurs, actionnaires, salariés, créancier aux autres partenaires de l'entreprise) d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants.

Selon la norme ISA 200, L'objectif d'un audit d'états financiers est comme suit :¹

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.

Cela veut dire, qu'une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur de vérifier si les états financiers ont été établis, conformément à un référentiel comptable identifié.

Ces objectifs sont déterminés par les normes d'audit de la Compagnie des commissaires aux comptes et par celles de l'ordre des Expert-comptable.

En ce qui concerne la compagnie nationale des commissaires aux comptes² :

« Une mission d'audit des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires a pour objectifs de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion, exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est

¹ Norme Internationale D'audit ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes Internationales d'audit".

² Obert R, Mairesse M.P. p. 403.

applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L.823-9 du Code de commerce en termes de 'certification de régularité, sincérité et image fidèle'.

Quant à l'Ordre des Experts Comptables :

« L'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une opinion indiquant si les comptes présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financières de l'entité et les résultats de ses opérations (ou son réguliers, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié. »

1.2- L'audit contractuel :

Comme son nom l'indique, l'audit contractuel est un examen de vérification effectué par un Professionnel qui est lié à l'entreprise par un contrat. Les termes de la mission d'audit figurant dans un contrat. Contrairement à l'audit légal, qui exerce une mission de certification exigée par la loi, la mission de l'audit contractuel peut être effectuée par la demande de l'entreprise ou par des tiers.

- **demande faite par l'entreprise :**

Les raisons qui amènent l'entreprise à intervenir dans l'audit contractuel sont les plus souvent :

- le besoin pour l'entreprise, une information financière fiable avant de l'utiliser ou de la présenter à des tiers ;
- l'appréciation de son organisation actuelle, en vue d'en déceler les insuffisances et de l'améliorer ;
- la nécessité d'éviter la survenance des fraudes, ou de détournements éventuels.

- **demande faites par des tiers :**

En tant que facteurs essentiels au sein de l'entreprise, les tiers ont le droit d'amener un auditeur contractuel pour auditer les comptes qui leur sont soumis afin de garantir un bon fonctionnement de leur entreprise.

Dans le même cadre, Mikol a bien montré les raisons d'un audit contractuel. Selon lui, il existe quatre raisons qui peuvent être à l'origine d'une mission contractuel¹ :

- l'entité auditée n'as pas de commissaires aux comptes et souhaite confier à un professionnel compétant et indépendant une mission d'audit financier conduisant à la certification similaire à celle menée par le commissaire aux comptes ;

¹ Mikol A, Op cite.p.42.

- l'auditeur contractuel jouit d'une compétence particulièrement bien adaptée à une mission très précise (mise en place de procédures de contrôle interne, création de procédures programmées, audit des méthodes d'évaluation des stocks,... etc.) ;
- l'entreprise a besoin de l'opinion d'un auditeur dont la signature jouit d'un prestige particulière.
- une mission particulière de contrôle est exigée par un tiers, par exemple une banque à l'occasion de l'octroi d'un prêt.

2. l'audit interne: Le contrôle interne est le processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir l'assurance raisonnable quant aux objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des opérations financières, la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. L'objectif principal du contrôle interne est d'analyser, de surveiller, de détecter et de prévenir les risques auxquels les entreprises sont confrontées. Son rôle de conseil auprès de la Direction générale et des directions opérationnelles et fonctionnelles, qui s'exerce dans le cadre de normes particulièrement exigeantes, contribue grandement à créer de la valeur ajoutée.

L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Tableau n°1 : la comparaison entre l'audit interne et l'audit externe.

	Audit interne	Audit externe
Mondât	De la direction générale pour les responsables de l'entreprise	Du conseil de l'administration (officiellement de l'assemblée générale)
Mission	Liées à toutes les fonctions : déclenchement une décision. Tous les types d'audit et tous les sujets.	Liée à la certification des comptes. Audit de régularité uniquement dans le domaine comptable

Conclusion	Donner des recommandations et suivre leur application. Obligation de résultat	Obligation de moyens.
------------	--	-----------------------

Source : Schick P., 2007, "mémento d'audit interne", Dunod, Paris, p.52.

Le tableau 1 présente une image claire sur les points différents entre l'audit interne et l'audit externe.

Il faut bien noter qu'on parle de l'audit externe, on parle de commissaire aux comptes et que sa mission conduisant à la certification. L'audit externe comme l'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise. En effet, selon Spencer l'audit externe fournit un rapport sur les comptes préparé par le conseil¹, c'est-à-dire il vérifie que ces comptes donnent une image fidèle. Donc, contrairement à l'audit interne, l'objectif principal de l'audit externe est de chercher à examiner les transactions fondamentales qui forment la base des relevés des comptes financiers.

3. Audit opérationnel : Si l'audit interne est défini comme la révision périodique des instruments dont disposent une direction pour gérer une entreprise, l'audit opérationnel s'intéresse à un domaine plus large, il a pour objectif d'évaluer les différents processus constituant l'activité de l'entreprise, appelé audit des opérations, ce type d'audit peut être mené par une personne indépendante pour garantir une meilleur objectivité en terme d'évaluation du fonctionnement interne.

Exemple : un acheteur d'une société qui voudrait avoir plus d'informations (en plus des informations financières sur les états de synthèses : objet de l'audit comptable et financier) à caractère opérationnel permettant de formuler une opinion sur la qualité du fonctionnement interne et de l'organisation de l'entreprise dans sa globalité.

Section 2 : l'audit dans la gouvernance de l'entreprise et approche de l'audit par les risques.

Depuis quelques années, la plupart des pays développés a connu des dysfonctionnements évidents du système économique à la suite de nombreuses affaires qui ont agité leurs milieux économique.

¹ Spencer Pickett K.H., 2005, "The Essential Handbook of Internal Auditing", John Wiley & Sons Ltd, England. p.29.

1- L'audit dans la gouvernance de l'entreprise :

1.1- Définitions de la gouvernance de l'entreprise :

- Le terme de gouvernance a donné lieu à plusieurs définitions. Selon Charreaux (1997, p.1652) la gouvernance d'entreprise recouvre « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire ». ¹
- Selon la norme ISA 260 : le paragraphe 2 de la norme ISA 260 impose à l'auditeur de «communiquer aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise les problèmes apparus à l'occasion de l'audit des états financiers auxquels ces personnes sont intéressées dans l'exercice de leurs fonctions ».

Le paragraphe 3 de cette norme précise que le terme « gouvernement d'entreprise » désigne les personnes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci. ²

1.2- Le problème d'agence :

Le problème d'agence est une des pièces essentielles de la théorie contractuelle de la firme. L'essence du problème d'agence, c'est la séparation du manager et du financier, autrement dit, la séparation de la propriété et du contrôle. Un entrepreneur ou dirigeant lève des fonds auprès d'investisseurs pour les investir dans l'entreprise ou pour vendre ses propres actions de la firme. Comment s'assurer que ces fonds ne seront pas gaspillés ? De manière très générale, les financiers et les dirigeants signent un contrat qui spécifient ce que les dirigeants feront des capitaux et comment les profits seront Partagés. Idéalement, ils signeraient un contrat complet, qui donne une réponse à toutes les questions dans tous les états du monde possible. Mais c'est techniquement impossible à mettre en œuvre car l'avenir est imprévisible. Aussi, en rédigeant leur contrat, les deux parties doivent décider comment allouer les droits résiduels de contrôle, c'est-à-dire comment allouer les droits de prendre des décisions dans des circonstances non prévues au contrat. En principe, on pourrait imaginer un contrat où les financiers confient des capitaux aux entrepreneurs à la condition de garder l'intégralité des Droits résiduels de contrôle.

Dans les faits les financiers sont incompetents ou insuffisamment informés pour prendre les décisions dans ces circonstances (asymétrie d'information).

¹ EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille École de Management.

² Mohammed Hamzaoui Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne 2 ème édition page 25.

En conséquence, les dirigeants finissent par exercer de manière significative ces droits. Et ils peuvent en abuser: en fixant les prix de transferts avantageux de biens à des sociétés où les dirigeants sont les propriétaires, en pratiquant la vente d'actifs à des prix bien en deçà des prix de marché, en construisant des sièges sociaux ostentatoires, ou encore en poursuivant des diversifications hasardeuses pour grossir, et avoir ainsi plus d'importance .

1.2.1- Problème d'agence entre dirigeant et actionnaires :

Selon **Arrow (1985)**, deux problèmes doivent être résolus si l'on veut établir une relation Contractuelle optimale entre les actionnaires et les dirigeants.

D'abord, il y a l'absence d'observation de la part des actionnaires des actions entreprises et Des décisions prises par le dirigeant et ensuite, il y a le problème d'asymétrie informationnelle entre ces deux intervenants.

En effet, en premier lieu les actions posées et les décisions prises par des dirigeants sont, dans la majorité des cas, non observables directement par les actionnaires. Etant donné que les résultats obtenus par une entreprise ne résultent pas uniquement des actions et décisions des Dirigeants, ces derniers pourront alors expliquer une mauvaise performance de l'entreprise par le contexte économique. Leur manque de dynamisme ou leur paresse ne pouvant pas être Observés, on ne pourra pas vérifier si son allégation est véridique ou non. En second lieu, il pourra exister une importante asymétrie en ce qui concerne l'information détenue entre les actionnaires et les dirigeants. Pour l'évaluation de leur performance, les dirigeants pourront conserver à leurs fins personnelles certaines informations pertinentes portant sur l'exploitation de l'entreprise, même si ces informations permettraient aux actionnaires de mieux évaluer les actions et les décisions de leur dirigeant.

1.2.2- L'audit comme solution aux problèmes d'agence :

Les problèmes d'agence entre actionnaires et dirigeant peuvent également être résolus par

L'engagement d'un troisième intervenant qui pourra faire un rapport aux actionnaires

Concernant les actions et les décisions des dirigeants. C'est l'embauche d'un auditeur qui pourra aussi faire état de la fiabilité des signaux émis par le gestionnaire quant à sa performance.

Dans ce contexte, l'audit apparaît comme une solution aux problèmes d'agence permettant de réduire les comportements opportunistes des dirigeants et de donner plus de crédibilité quant aux états financiers établis par ces derniers.

Ainsi, on voit que l'audit est d'une part utilisé par les dirigeants en tant que signal leur permettant de montrer leurs performances de gestion et leur respect des principes et méthodes

Comptables généralement admis lors de leur préparation des états financiers et d'autre part constitue pour les actionnaires un moyen pour contrôler les dirigeants et palier à l'imparfaite observation de ses actions par les actionnaires.

Or, comme les contrats d'intéressement (pratiques américaines) utilisés pour résoudre les conflits d'agence entre actionnaires et dirigeants sont souvent basés sur les résultats comptables et comme ces résultats sont établis par les dirigeants eux-mêmes, il y aura un risque que ces derniers utilisent des méthodes comptables qui maximisent le résultat comptable et par suite leur rémunération.

D'où la nécessité de contrôler les dirigeants à travers un audit effectué par un expert indépendant afin d'éviter d'éventuelles manœuvres et manipulations qui peuvent affecter la valeur de la firme.

Cet audit attestera la sincérité et la fiabilité des comptes et le respect des principes et méthodes comptables généralement admis.¹

1.3- comité d'Audit :

Les comités d'audit sont aujourd'hui des éléments importants au sein de l'entreprise, ils sont essentiels pour les investisseurs et les auditeurs internes. Pour l'investisseur, ils doivent assurer la confiance dans la gouvernance d'entreprise, pour l'auditeur interne, ils doivent assurer son indépendance. Les développements récents ont donné aux comités d'audit d'une part, plus d'autorité, d'autre part, une plus grande responsabilité.

Tout comme pour le conseil d'administration, les facteurs clés de succès du comité d'audit sera dépendre des compétences et des attributs de ses membres. Encore plus, l'accent est mis sur des aspects tels que 'l'engagement de temps, la littérature financière, et surtout de l'indépendance'². L'indépendance du comité d'audit est largement déterminée par le nombre des membres qui se trouvent à l'extérieur. Dans ce cadre, une étude réalisée auprès des Sociétés canadiennes cotée en bourse a montré que les entreprises incluent volontairement plus d'étrangers à leurs comités d'audit lorsque :³

- la proportion d'administrateurs externes au conseil d'administration a augmenté ;
- les fonctions de PDG et du président ont été séparés ;
- la taille globale du conseil a augmentée ;

¹<http://www.procomptable> consulté le 25/05/2017.

²Report and Recommendations of The Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees ,1999 NYSE, New York, p.21

³.Beasley M, Salterio S., 2001, "The Relationship Between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience", p.23.

À propos de la composition du comité d'audit, il existe deux principes, le premier indiquant que le comité d'audit devrait être composé entièrement des membres qui sont en même temps non exécutif ainsi qu'indépendantes.

Les autres optent d'un comité d'audit composé exclusivement de membres non exécutifs, mais avec majorité des membres indépendants.

Le deuxième principe, permet aux membres exécutifs ou des actionnaires importants qui ne sont pas activement impliqués dans la gestion de devenir membres du comité d'audit, ces derniers peuvent pratiquer une valeur importante de compétence pertinentes pour le comité car les membres de comité non seulement devraient avoir des connaissances en matière financiers, mais aussi dans tous les domaines de l'activité de l'entreprise, leur principale objectifs est de contribuer à l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.

Dans ce cadre, Robert Baconnier souligne que l'objectif principal du comité d'audit est de s'assurer que les risques sont bien identifiées et que les procédures de contrôle interne sont conçues et fonctionnent de manière à réduire les risques¹. Il s'agit donc, d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne afin d'améliorer la performance.

1.4- Le rôle de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise :

La séparation entre la propriété et le contrôle engendre le risque que les dirigeants, par le biais de leurs décisions, fassent diminuer la valeur des fonds qui leur ont été confiés. Ce phénomène est expliqué à l'aide de la théorie d'agence (Jensen et Meckling, 1976)¹, laquelle envisage la possibilité d'une divergence d'intérêts entre le principal (actionnaire) et l'agent (le dirigeant).

La stakeholder-agency theory de Hill et Jones (1992)² constitue une tentative intéressante d'élargissement. Elle considère que tous les agents économiques qui ont une créance légitime sur l'entreprise sont des parties prenantes ou stakeholders, et qu'en tant que telles, ils sont en droit d'obtenir une partie de la rente organisationnelle et qu'ils sont susceptibles d'être affectés par des styles de gestion inefficace (Depret et Hamdouch, 2005)³.

L'objet essentiel du système de gouvernance est alors de pérenniser le « nœud de contrats » constitutif de l'entreprise, et parallèlement, d'optimiser la « latitude managériale » (Charreaux, 2004)⁴.

¹Jensen M. C., Meckling W. H. Theory of the firm : Managerial behavior; Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, 1976, pp. 305-360

²Hill, C, W. L., Jones, T. M., Stakeholder-Agency Theory, Journal of Management Studies, New jersey, 1992, vol. 29, n°2, pp. 131-154.

³Depret, M.H., Hamdouch, A., Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck, 2005, pp, 39-79

⁴Charreaux Gérard, Les théories de la gouvernance : du gouvernement des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, Cahiers du Fargo, 2004, p, 59

La gouvernance d'entreprise recouvre ainsi « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leurs espaces discrétionnaires » (charreaux, 1997).

L'audit interne et l'audit externe peuvent être considérés comme des mécanismes de gouvernance de l'entreprise.

Les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur les aspects financiers, cherchant à améliorer la qualité du reporting financier, en renforçant notamment le rôle de l'auditeur légal, au sein des dispositifs de gouvernance.

Toutes les parties prenantes accordent en effet de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise.

L'auditeur légal, dont la mission consiste à vérifier l'information comptable et financière en vue de sa certification, devient alors un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres parties prenantes.

Le rapport émis par l'auditeur est pour les tiers un instrument privilégié de contrôle ; il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont ses conclusions quant à fiabilité de l'information financière.

Les dispositions légales les plus récentes en matière de gouvernance d'entreprise (comme la loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et loi de sécurité financière en France), sont explicitement destinées à améliorer les mécanismes de contrôle interne, se fondant sur l'hypothèse d'une relation forte entre le contrôle interne, la qualité du reporting financier et la gouvernance d'entreprise.

Même si elles ne font pas référence directement à l'audit interne, ces nouvelles réglementations confortent la légitimité de la fonction d'audit interne, en tant qu'organe de gouvernance.

L'audit externe et l'audit interne ne peuvent représenter des mécanismes efficaces de gouvernance que s'ils sont de qualité.

La qualité de l'audit implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou erreurs, et qu'il soit en mesure de les révéler effectivement.

La première condition repose sur la compétence globale de l'auditeur et sur le niveau d'effort qu'il engage dans la mission. La seconde condition dépend du niveau d'objectivité et

d'indépendance de l'auditeur, C'est-à-dire du degré avec lequel il peut résister aux pressions exercées par l'audité dans une situation de conflit d'intérêts¹.

1.5- L'indépendance de l'auditeur

L'indépendance n'est exigée que dans les missions d'expression d'assurance.

D'après le code de l'IFAC, il est prescrit que les membres des équipes chargées d'une mission d'expression d'assurance, les cabinets et le cas échéant, les cabinets membres du réseau soient indépendants des clients de missions d'expression d'assurance².

Et du moment que les missions d'expression d'assurance sont destinées à renforcer le degré de confiance attendue des utilisateurs concernant le résultat de l'évaluation ou la mesure d'un objet par rapport à certains critères, les professionnels qui entreprennent la réalisation de ces missions doivent être et paraître libres de tout intérêt qui pourrait être considéré comme étant incompatible avec l'intégrité, l'objectivité et l'indépendance.

D'ailleurs, le paragraphe 290.2 du code introduit une nouvelle notion sur le caractère relatif et non absolu de l'indépendance « L'utilisation du terme indépendance en lui-même risque de créer des confusions, pris isolément, le terme peut conduire les observateurs à supposer qu'une personne exerçant son jugement professionnel devrait être affranchi de tout lien économique, financier ou autre. Ce qui est impossible, étant donné que chaque membre de la société entretient des relations avec les autres. En conséquence, l'importance des liens économiques, financiers et autres doit également être appréciée en fonction de ce qu'une personne raisonnablement informée ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, tendrait raisonnablement à les considérer comme étant inacceptables ».

La présence de menaces à l'indépendance du professionnel ne signifie pas nécessairement que l'indépendance d'esprit est compromise (être). Cependant, il est nécessaire, du point de vue des utilisateurs et des régulateurs, que des mesures de protection soient en place afin de circonscrire les risques que l'indépendance soit compromise.

¹Charreaux Gérard, Le gouvernement d'entreprise : Corporate Governance, théorie et faits, Economica, 1997, p, 540.

²<http://www.ifac.org> consulté le 12/05/2017.

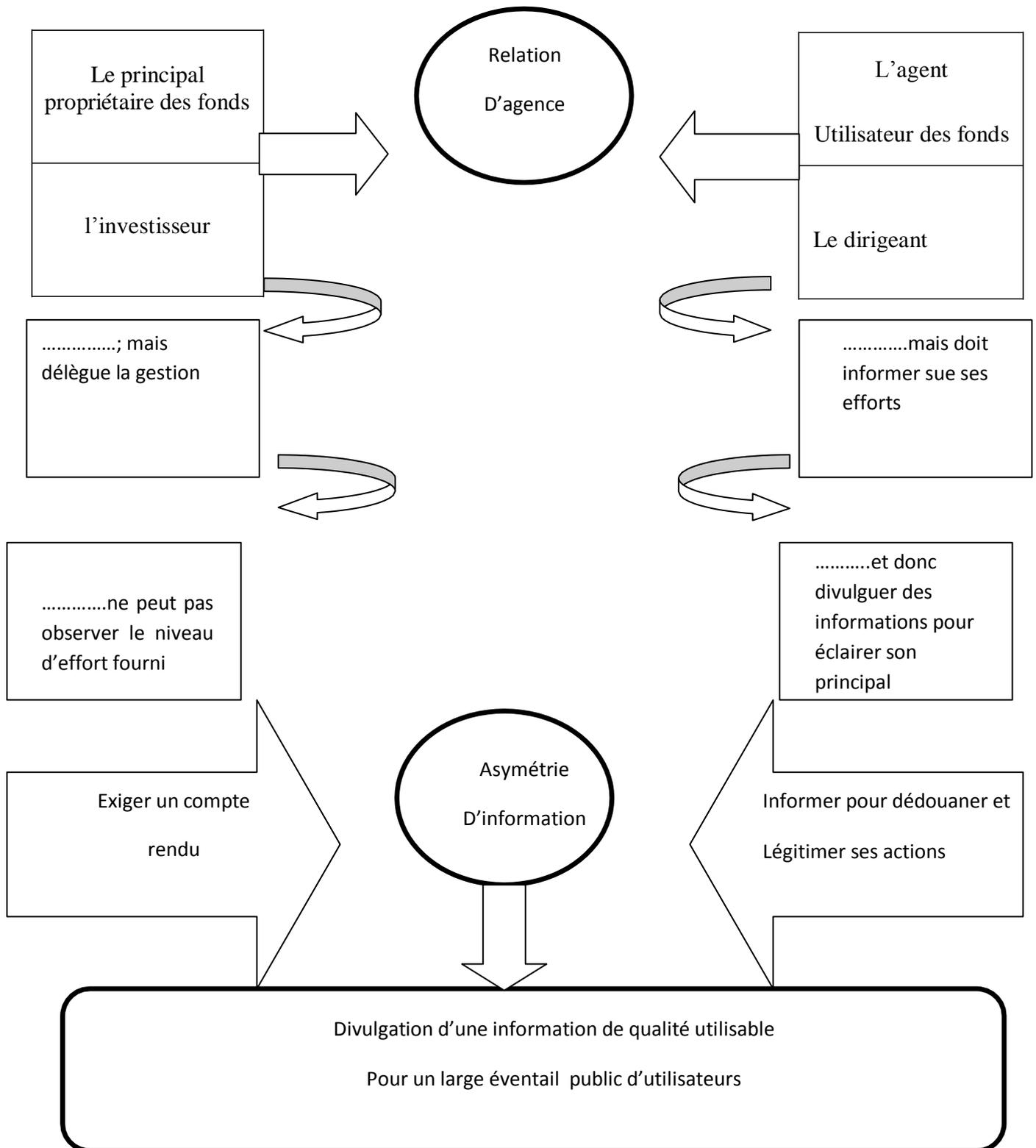
C'est sur cette apparence d'indépendance que portent les efforts du code et de la plupart des autorités de réglementation.

Quelle est donc la nature des menaces pesant sur l'indépendance et les sauvegardes applicables nécessaires pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable ?

Les menaces varient suivant les caractéristiques de chaque mission d'expression d'assurance selon qu'il s'agit d'une mission d'audit d'états financiers ou d'un autre type de mission d'expression d'assurance et dans ce dernier cas, suivant la finalité, l'information objet du rapport et les utilisateurs prévus de ce rapport, le code distingue entre:

- Mission d'audit des états financiers.
- Autres missions d'expression d'assurance basées sur des assertions.
- Missions d'expression d'assurance par appréciation directe.

Schéma n° 1, la théorie d'agence: explication de la divulgation de l'information.



Source: la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes Internationales d'audit, journée de formation technique, ordre des expert's comptables en collaboration avec PWC, Alger 2004.

2- Approche de l'audit par les risques :

- De l'approche classique à l'approche par les risques

Auparavant, l'auditeur n'accordait que peu ou pas d'importance aux systèmes de traitement de l'information comptable et à son contrôle interne, et son travail se limitait presque exclusivement à la révision directe des comptes à travers les pièces comptables, et ce de manière arbitraire sans se référer à l'analyse des risques, liée au type et à la spécificité de chaque entité.

En effet, avec le développement du rôle des contrôles internes au sein de l'entreprise, suite à l'augmentation de la taille des entités et des documents comptables traités, il est devenu possible à l'auditeur d'alléger son travail de vérification des pièces en échange d'une analyse en profondeur de la fiabilité du système de contrôle interne.

L'approche d'audit par les risques n'est intervenue qu'aux débuts des années 1970 pour combler le rôle devenu de plus en plus croissant de l'auditeur dans la bonne marche de l'entité, suite notamment aux scandales financiers, qui ont démontré la facilité du détournement des informations financières, ce qui peut avoir un impact direct sur la pérennité de la société, en plus de la nécessité pour les grands cabinets d'audit de se différencier de leurs concurrents directs.

Ces besoins se sont fait ressentir surtout dans :

- ✓ La nécessité d'optimiser les ressources (auditeurs) sur le terrain, qui sont généralement en nombre insuffisant par rapport à la masse de travaux demandés.
- ✓ Des délais de plus en plus courts sont alloués à l'auditeur pour exprimer une opinion d'audit et remettre un rapport (souvent de quelques semaines à partir de la communication des états financiers par la direction).
- ✓ Des honoraires limités par la concurrence interprofessionnelle et par le fait que les clients ne sont pas prêts à acheter la prestation de l'auditeur à n'importe quel prix.
- ✓ De nouvelles exigences quant à la qualité et les résultats de l'audit, sont exprimées par les utilisateurs, les autorités de contrôle et les régulateurs.

Il paraît alors de plus en plus difficile pour l'auditeur de réaliser des gains et cela en optimisant les ressources, et ce tout en gardant une qualité de travail adéquate aux exigences légales, ainsi qu'aux exigences des clients au regard de la concurrence qui devient de plus en plus acharnée, une

clientèle qui s'attend à ce que l'auditeur soit le garant de sa pérennité et de son développement dans un environnement des plus instables.

L'approche par les risques avec l'utilisation l'examen analytique et des sondages statistiques, permet de pallier ces difficultés en permettant à l'auditeur d'aller du général au particulier sans avoir à faire un travail exhaustif qui lui coûterait énormément.

Et c'est grâce à cette méthode que l'auditeur n'aura plus besoin de commencer sa vérification directement des pièces comptables, mais plutôt de l'observation de l'activité de l'entité, de son environnement, de la structure de son capital, de son organisation, du style et de la philosophie de sa direction, du fonctionnement de ses unités opérationnelles les plus importantes et de la manière dont les opérations comptables sont conduites, contrôlées et enregistrées.

Ainsi l'auditeur pourra garantir un audit d'une bonne qualité tout en n'ayant pas à gaspiller trop de temps et de moyens dans une mission, et ce en ciblant son attention directement sur les assertions et les comptes qui peuvent présenter un grand risque, mais l'efficacité de cette méthode dépend de l'analyse préalable de l'environnement et des spécificités de l'entité, et des performances professionnelles de l'auditeur.

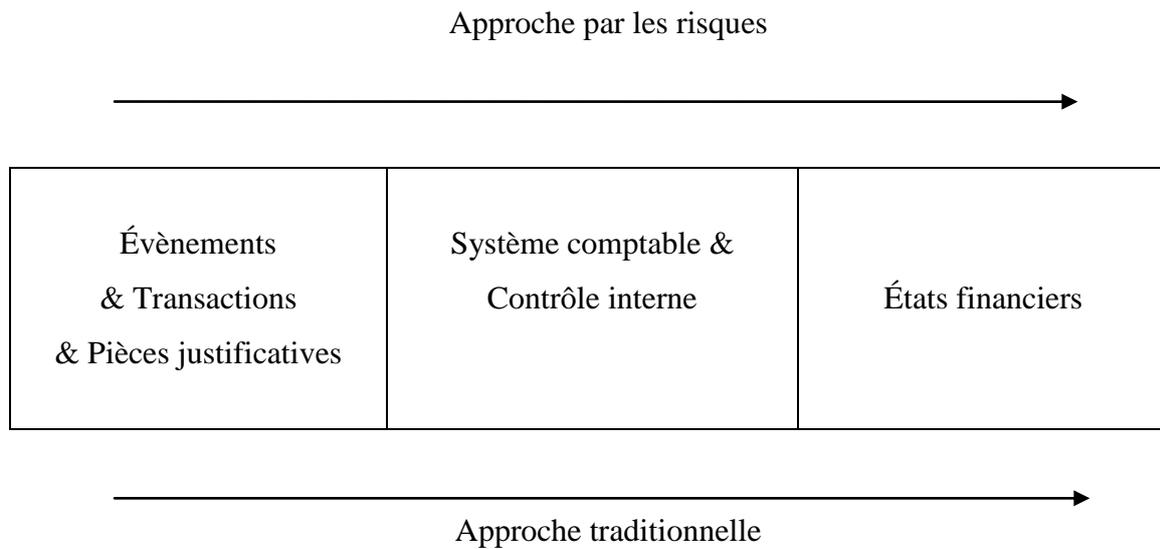
C'est ainsi que l'approche d'audit par les risques englobe :

- la prise en considération de l'environnement de l'entreprise,
- la façon dont l'entreprise traduit en comptabilité les événements et transactions et la capacité du contrôle interne à prévenir et à détecter les fraudes et erreurs.

Le but ultime étant de détecter avec précision les zones de risque, et ce tout en veillant à l'efficacité (réalisation de l'objectif de certification) et l'efficience (adéquation coûts / avantages des moyens de vérification mis en œuvre) de la mission d'audit.

La comparaison entre l'approche par les risques et l'approche traditionnelle d'audit se présente schématiquement comme suit :

Schéma n° 2 : la comparaison entre l'approche par les risques et l'approche traditionnelle



Source : Hedi Regaya (2013), Introduction à l'audit financier, Support du cours du module audit financier, Master comptabilité, Université de Tunis, p : 8.

Les différents types de risque d'audit :

Le risque d'audit correspond à la possibilité pour l'auditeur d'exprimer une opinion inappropriée sur les états financiers du fait d'anomalies significatives contenues dans ceux-ci. D'après les normes ISA, le risque d'audit est ventilé en deux composantes :

- Le risque d'anomalies significatives qui se subdivise lui-même en deux parties : risque inhérent et risque de non-détection,
- Le risque de non-détection.

Le risque inhérent (RI) et le risque de non-détection (RND) sont des risques à l'entité et qui existent indépendamment de l'audit des états financiers.

a- Le risque inhérent :

D'après la norme ISA 200 : « le risque inhérent (RI) correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants ».

C'est-à-dire que malgré les contrôles effectués, il est toujours possible qu'une anomalie significative puisse exister dans une assertion (affirmation ou déclaration).

Le risque inhérent est mesuré par la probabilité d'existence, nonobstant le contrôle interne en place, d'anomalie dont le montant est significatif. Le risque qu'une assertion comporte des erreurs significatives sans considérer l'effet correcteur des systèmes de contrôle.

b- Le risque lié au contrôle :

Selon l'ISA 200 : «Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumuler avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité ».

C'est donc, le risque que le contrôle interne de l'entité ne permette pas de prévenir, ou de détecter et corriger, en temps opportun, une erreur significative présente dans une assertion.

Ce risque est fonction de la mesure dans laquelle la conception et le fonctionnement du contrôle interne permettent d'atteindre les objectifs de l'entité qui sont pertinents pour la préparation de ses états financiers. Il subsiste toujours un risque lié au contrôle interne.

Les facteurs de risque lié au contrôle peuvent être regroupés en deux grandes catégories selon qu'ils proviennent d'une conception inappropriée des procédures ou d'une mauvaise application de celles-ci.

c- Le risque de non-détection :

D'après l'ISA 200 : « le risque de non-détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies ».

Ce risque est fonction de l'efficacité des procédés de vérification et de leur mise en œuvre par l'auditeur. Il découle en partie du fait que l'ordinaire le vérificateur ne vérifie pas intégralement une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et en partie de l'existence d'autres incertitudes.

Le risque de non-détection correspond donc, à la possibilité que les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur soient inefficaces et ne lui permettent pas de détecter une anomalie dont le montant, seul ou cumulé à celui d'autres anomalies, est significatif.

Ce risque est caractérisé par sa répercussion directe sur la certification, il peut faire émettre à l'auditeur une opinion inappropriée sur les états financiers.

Section 3 : la normalisation internationale

1) Les scandales financiers :

Les scandales financiers des sociétés Enron, World Com, Adelphia Communication, Global Crossing, Halliburton, Tyco, Harken, Providian, et d'autres... ont suscité une grande inquiétude dans les milieux économiques, financiers, voir politiques.

La prise en compte de la fraude par l'auditeur, lors de l'audit des états financiers, s'intègre dans la démarche générale d'audit et vient en complément des normes ISA 315, « Compréhension de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », et ISA 330, « procédures mises en œuvre par l'auditeur en réponse aux risques évalués ».

Il existe deux sources d'anomalies dans les états financiers : la fraude ou l'erreur. La distinction entre fraude et erreur réside dans le fait que l'action fondamentale générant l'anomalie des états financiers est intentionnelle, ou pas.¹

L'exemple de l'affaire Parmalat souligne la conséquence sociale et économique d'un comportement frauduleux. Dans ce cas précis, les dirigeants de l'entreprise ont intentionnellement présenté de faux bilans, divulguant une information financière volontairement inexacte.

La norme ISA 240 précise que, bien que la fraude soit un concept juridique très large, l'auditeur ne s'intéresse qu'à la fraude à l'origine d'anomalies significatives dans les états financiers. En outre, les auditeurs ne sont pas chargés juridiquement de qualifier les faits et de déterminer si une fraude s'est réellement produite (en France, voir à cet effet la mission de révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes)

¹ Mohamed Hamzaoui Gestion Des Risques D'entreprise Et Contrôle Interne, 2008 Pearson Éducation France, p 115.

Cas ENRON :

L'affaire Enron est particulièrement significative des effets d'une déréglementation sans contrôle et des excès que peut engendrer le marché. Enron, société américaine du secteur de l'énergie, est à l'origine du plus grand scandale financier des 20 dernières années. Fondée en 1985 par Kenneth Lay, rejoint par la suite par Jeffrey Skilling, Enron est devenue en termes de capitalisation boursière la 7ème entreprise US.

Encensée par la presse et les analystes financiers comme nouveau modèle d'entreprise, sa valeur boursière ne cessait de croître (90% en un an). La revue Fortune l'avait ainsi élue 6 ans de suite comme l'entreprise la plus innovatrice. Fondée à l'origine en tant que fournisseur de gaz naturel en 1985, et avec l'aide de Kenneth Lay, Enron a su créer son propre marché, celui de l'énergie notamment l'électricité en assurant un contrôle quasi parfait sur les prix d'achat et de vente de cette énergie. À cause de ses activités qui étaient pour la majorité des contrats d'énergie à long terme, Enron se trouvait en face de risque énorme et devait y faire face pour convaincre ses partenaires de sa bonne santé financière et de sa capacité à honorer ses engagements et à maintenir la réalisation de profits significatifs. En fait, l'entreprise gonflait artificiellement ses profits tout en masquant ses déficits en utilisant une multitude de sociétés écrans et en falsifiant ses comptes.¹

L'éclatement de la bulle a précipité non seulement l'entreprise Enron mais aussi le cabinet d'audit Arthur Andersen, complice. Plus d'une tonne de documents compromettants ont été détruits par le cabinet d'audit de renommée mondiale quasi séculaire. Avec la faillite d'Enron, 20.000 personnes de l'entreprise perdirent leur emploi et plusieurs centaines de millions de dollars constituant l'essentiel de fonds de pension, donc la retraite de milliers d'américains partirent en fumée. Le cours de l'action avant la déclaration de la faillite d'Enron a passé d'approximativement 90 dollars à 0,03. Jeffrey Skilling purge une peine de 24 ans et Kenneth Lay est mort d'une attaque cardiaque peu après le verdict.

Cette affaire et le procès qui s'en suivit sont hautement instructifs. Ils sont d'ailleurs à l'origine de nouvelles lois et règles comptables afin de mieux encadrer dirigeants et audits et d'assurer une meilleure transparence des comptes, comme la loi Sarbanes Oxley, les nouvelles règles comptables IAS IFRS.²

¹ CORI, Nicolas. De la grandeur au gouffre : comprendre les scandales financiers, Ed « lignes de repères », 2005.

² Leigh TEFATSION, the Enron scandal and moral Hazard, Case Study, Université d'Iowa des Etats Unis, p27.

2) Les lois internationales d'audit :

Le Sarbanes-Oxley Act (2002)

À la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 1990 et au début des années 2000, les États-Unis ont adopté, le 30 juillet 2002, le Sarbanes-Oxley Act (SOX). Cette loi renforce les obligations en matière d'information sur le contrôle interne, pour toutes les entreprises cotées en bourse de New York.

La section 404 stipule que ces sociétés doivent émettre un rapport sur le contrôle interne lié au reporting financier, affirmant que la direction est responsable d'une structure de contrôle interne adéquate, et contenant une évaluation par le management de l'efficacité du dispositif et des procédures de contrôle interne.

La section 302 précise que la direction générale (chief executive officer) et que le directeur financier (chief financial officer) sont directement responsables de l'exactitude, de la documentation et de la publication des documents financiers, ainsi que de la structure de contrôle interne. Cette section implique que la direction générale et le directeur financier certifient notamment :

- Qu'à leur connaissance, le rapport ne contient pas d'éléments erronés ou trompeurs ou n'omet pas d'information significative, que les états financiers et les autres informations financières contenues dans le rapport, sont fidèles à la réalité ;
- Qu'ils sont responsable de la mise en œuvre de contrôles internes ;
- Qu'ils ont évalué l'efficacité des procédures de contrôle interne dans les 90 jours précédant le rapport et qu'ils ont présenté dans le rapport leurs conclusions- résultant de cette évaluation- au sujet de l'efficacité des procédures de contrôle interne ;
- Qu'ils ont divulgué aux auditeurs externes ainsi qu'au comité d'audit :
 - Toutes les défaillances significatives relatives à la conception et à la mise en œuvre des procédures de contrôle interne ;
 - Toute fraude qui compromet le management et toute personne impliquée dans les procédures de contrôle interne ;

- Qu'ils ont indiqué dans le rapport s'il y a eu ou non des changements dans les procédures de contrôle interne- y compris les mesures correctrices destinées à remédier aux faiblesses du contrôle interne- après leur évaluation.¹

La loi de sécurité financière

Le 1^{er} aout 2003 était promulguée en France la loi de sécurité financière (LSF). L'article 117 de cette loi crée l'obligation pour le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place par la société (c.com. art.L.225-37 et L.225-68). Appliqué à son origine à l'ensemble des sociétés anonymes, l'obligation pour le président du conseil d'administration ou de surveillance d'établir un rapport a été limitée, en juillet 2005, par la loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (loi Breton) aux seules sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne (sociétés APE). Cette obligation s'applique également aux sociétés en commandité par actions APE (C.mon.et fin. art., L.621-18-3).

Par ailleurs, les commissaires aux comptes de la société doivent établir un rapport, joint à leur rapport général, qui doit contenir leurs observations sur le rapport du président pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relative à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Ces nouvelles dispositions affectent inéluctablement la façon dont l'audit externe est mené. Le niveau de connaissance des procédures de contrôle interne que l'auditeur externe doit acquérir en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers n'est, en particulier, pas le même que celui qui est, désormais, nécessaire pour certifier l'exactitude du rapport sur ces contrôle eux-mêmes. La nature, l'étendu et la périodicité des tests jusque-là mis en œuvre peuvent se révéler insuffisants ou inappropriés pour pouvoir émettre un tel jugement.²

3) La pratique de l'audit dans un contexte international

Faisant 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 of ACcountants) fut constituée le 7 octobre 1977 par 63 organisations professionnelles représentant 49 pays différents.

¹ Sarbanes-Oxley Act (Public Company Accounting Reforme and Investor Protection Act), 2002, Pub.L .n° 107-204 116 Stat. 745, 30th July.

² Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi, op-cit, p : 563

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. Le siège de l'IFAC est à New York (alors que Celui de l'IASB est situé à Londres).

Pour pouvoir mettre les recommandations qui composent son objet, l'IFAC a constitué des Commissions permanentes dans les domaines de la formation, de l'éthique, de la comptabilité Financière et de gestion, dans le secteur public et en matière de pratiques d'audit.

L'IAASB a précisé, dans son préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes, le domaine d'application de chaque catégorie de normes publiées :

- ✓ Les normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, ISA) s'applique aux missions d'audits d'informations financières historique ;
- ✓ Les normes internationales d'examen limité (International Standards on Review Engagements, ISRE) s'appliquent aux missions d'examen limité d'informations financières historiques ;
- ✓ Les normes internationales de missions d'assurance (International Standards on Assurance Engagements, ISAE) s'appliquent aux missions d'assurances relatives à des sujets autres que des informations financières historiques ;
- ✓ Les normes internationales de services connexes (International Standards on Related Services, ISRS) s'appliquent aux missions de compilation, aux missions comportant la mise en œuvre des procédures convenues sur des informations financières et aux autres missions de services connexes telles qu'elles sont spécifiées par L'IAASB (LAASB's engagement standards) ;
- ✓ Les normes internationales de contrôle qualité (International Standards on Quality Contrôle ISQC) s'appliquent à toutes les missions se référant aux Normes de missions de L'IAASB.

4) Les organismes professionnels

4.1) L'organisation internationale des comptable (IFAC)

L'IFAC est l'organisation représentative de la profession comptable au niveau mondial. Elle comporte aujourd'hui 173 organismes membres et associés, provenant de 129 pays, qui représentent, au total, plus de 2,5 millions de professionnels de la comptabilité du monde entier.

Les objectifs de la Fédération Internationale sont de servir l'intérêt général et de contribuer à renforcer l'économie internationale par le développement de la profession comptable mondiale, par la publication de normes internationales de haute qualité et la promotion d'une convergence internationale des normes professionnelles.

L'IFAC est composée de :

- ✓ quatre Conseils (Boards), dits « d'intérêt public », qui élaborent des normes ou des recommandations spécialisées par domaine (audit, formation, déontologie, comptabilité du secteur public).
- ✓ plusieurs Comités qui ont pour but d'assurer le suivi d'une problématique particulière en réponse à des besoins sectoriels spécifiques (PME, Développement des organisations professionnelles, exercice de la profession en entreprise.....)

Mission

L'IFAC est une organisation non gouvernementale, apolitique et à but non lucratif qui a pour objectif premier de développer et de promouvoir à l'échelle mondiale une profession comptable agissant de concert et se conformant à des normes harmonisées. Ses membres à part entière sont des organisations comptables professionnelles reconnues par la loi dans leur circonscription.

Les statuts de l'IFAC permettent aussi d'admettre des membres associés et des membres affiliés. Actuellement, 173 organisations dans 129 pays et regroupant plus de 2.5 millions d'adhérents sont membres à part entière de l'IFAC.¹

¹<http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-ifac> consulté le 25/05/2017

4.2) conseil des normes internationales d'audit et d'assurance IAASB

L'IAASB qui a pris en 2002 la suite de l'IAPC (International Auditing Practice Committee) est une commission permanente du Conseil de l'IFAC. Elle a reçu expressément la mission et le pouvoir de publier, au nom du Conseil de l'IFAC, des recommandations et projets de recommandations sur l'audit et les missions qui s'y rattachent.

Les membres de l'IAASB sont nommés par les organisations membres des pays choisis par le Conseil de l'IFAC pour siéger à l'IAASB.

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. Si le texte proposé par la sous-commission est adopté par les trois quarts au moins des membres possédant un droit de vote à l'IAASB, celui est diffusé à grande échelle parmi les organisations membres pour commentaires et transmis aux organismes internationaux choisis par l'IAASB.

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'IAASB 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 à l'IAASB, 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 texte.¹

¹ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit, Dunod, Paris, 2009, p 405

Tableaux n° 2 : les normes d'audit ISA :

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

N° de codification des normes	Intitulés des normes
ISQC 1	<p>Introduction Préface aux normes internationales d'audit et services connexes Lexique Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes Cadre conceptuel relatif aux missions d'assurance</p> <p>Principes généraux et responsabilités Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers Termes et conditions de la mission d'audit Contrôle qualité d'une mission d'audit Documentation des travaux</p> <p>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</p> <p>240 Responsabilité incombant à l'auditeur d'envisager la fraude dans un audit d'états financiers 250 Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers 260 Communication avec le gouvernement d'entreprise</p> <p>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 d'anomalies significatives 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 bureaux</p> <p>Éléments probants 500 Éléments probants 501 Éléments probants – remarques complémentaires sur certains points 505 Confirmations 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 Déclarations de la direction</p> <p>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</p> <p>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</p>

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
1000-1100	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 indépendant
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

Source : Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit, Dunod, Paris, 2009, p 405

4.3) Conseil des normes internationales d'éthique des professionnels comptable (IESBA)

L'IESBA cherche à promouvoir une déontologie commune pour tous les membres de l'IFAC. Il a publié en avril 2010 le manuel d'éthique, reprenant la dernière version du code d'éthique qui entre en application le 1^{er} janvier 2011.

L'IFAC a publié dès le début des années 1980 des recommandations sur l'éthique professionnelle. Ces recommandations ont été révisées à plusieurs reprises et sont actuellement structurées dans un code appelé code d'éthique de l'IFAC. Le code d'éthique établit des règles d'éthique pour les professionnels comptables.

Chapitre 02 :
Les normes algériennes d'audit

Chapitre 02 : les normes algériennes d'audits

Introduction :

Depuis 2009, plusieurs actions étaient engagées visant la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières en Algérie. Le Système Comptable et Financier présente une des toutes premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes IFRS. Depuis, de nouvelles réglementations sont entrées en application. Les lois et les normes dans ce domaine évoluent continuellement.

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Pour cela en va consacrer ce chapitre à éclairer ces normes en traitant :

L'audit en Algérie dans la première section.

La réforme de la profession comptable en Algérie dans la deuxième section.

Les normes Algériennes d'audit dans la troisième section.

Section 01 : l'audit en Algérie

Quand on parle de l'audit et sa place en Algérie il faut tenir compte de la restructuration de l'économie du pays actuellement engagée et qui impose aux entreprises algériennes de se doter de moyens de contrôle efficace qui est l'audit, afin de pouvoir maîtriser parfaitement les paramètres de gestion. Le renforcement de l'audit en Algérie est l'une des conditions de la réussite du plan de redressement de l'entreprise algérienne.

La fonction de l'audit en Algérie commence à gagner du terrain parce qu'elle est considérée comme souci des décideurs de se conformer à la loi

L'audit dans notre pays dépendra dans une large mesure de la faculté des auditeurs, eux même à livrer aux entreprises algériennes leurs services de qualité.

1) L'évolution de l'audit en Algérie :

Depuis l'indépendance, l'Algérie a lancé des grandes projets économiques, qui ont permis la mise en place d'une assise industrielle dense, et de tirer profit de la rente pétrolière, dont une bonne partie a été réinvestie dans les projets de développement économique.

La période 1962-1971 de l'économie Algérienne était marqué principalement par la nationalisation des secteurs clés de l'économie et la création d'entreprises publiques ; Ainsi que la mise en place d'un processus de planification centralisé.

De ce fait, une série de mesures ont été prises dans le but de permettre à l'économie Algérienne une extension au-delà du secteur des hydrocarbures qui représente jusque-là, le secteur générateur des ressources financières pour l'Algérie.

En effet, l'entreprise de l'état était le moteur générateur, pendant plusieurs années, de cette révolution économique. Elle avait évolué en tenant compte des facteurs politiques économiques et sociaux, ainsi que des conjonctures nationales et internationales.

Ces entreprises publiques avaient au fur à mesure pris des dimensions importantes, exigeant pour la maîtrise de leur gestion des restructurations.

L'Algérie avait engagé plusieurs réformes économiques, dont le but était de trouver une meilleure gérance pour cette entité. Or la deuxième vague de réforme économique était la plus importante parmi elles, car elle a bouleversé le champ économique Algérien ; Comme, l'entreprise publique était l'instrument de l'état devint autonome conformément à la loi n° 88-01.

Vu l'importance des volumes d'opérations industrielles, commerciales et financières effectuées par ces entreprise, et son rôle dans le développement économique et nationale a incité les autorités de multiplier les demandes d'information, et chercher les moyens les plus fiables pour vérifier la sincérité de l'information diffusé par ces dernière, et contrôler les entités publiques.

La loi n° 88-01 relative à l'autonomie des entreprises publiques, dicte dans son huitième chapitre, que le contrôle est la meilleure contrainte d'assurance pour une gérance rationnelle, et elle souligne, en générale, l'audit d'entreprise et en particulier, de l'audit comptable et financier.

Après l'indépendance, la pratique de l'audit, en Algérie, n'était reconnu qu'à travers les commissaires aux comptes ou des experts comptables ; Même ces professionnels ne maîtrisaient pas assez cette discipline, car la plus part d'entre eux étaient des comptables ou de commis comptables au niveau des entreprises Algériennes Française avant l'indépendance, et peut d'entre eux avaient des diplômes qualifiés à leur mission, à l'époque il n'avaient pas d'organisation ou institution pour gérer cette profession.

Avant l'indépendance, la profession, était rattachée à la profession de métropole (la France) ; Après 1962, le flou régnait mais la profession restait toujours régie par les textes relevant des accords d'Evian et de la loi fondamentale.

En 1971, cette année a été marqué par la naissance de l'institution d'un conseil Supérieur de la Technique Comptable (C .S.T.C), organe agissant sous la tutelle du Ministère des Finances ; depuis différents textes et lois ont été promulgués, afin d'organiser et de réglementer cette pratique.

Ce n'est que 1992, que l'Algérie avait connu la création de l'ordre national des experts comptables des commissaires aux comptes et des comptables agréés, élu par les professionnels de la comptabilité, ce conseil national marqua le début de l'exercice libéral de la profession.

Au sens de la loi actuelle, la profession comptable¹ Algérienne dispose d'une grande autonomie. Au cours de son histoire, elle a fait l'objet de plusieurs tentatives de récupération par l'administration mais compte tenu de la loi fondamentale, ces tentatives ont toutes échouées.

Les deux tentatives en date sont :

- L'instauration d'une commission administrative en février 2003.
- Un avant-projet de loi mettant la profession sous la tutelle du conseil national de la comptabilité CNC en mai 2005.

La globalisation de l'économie implique de plus en plus l'utilisation de règles et de références communes. Cette nécessité ainsi que le besoin de disposer d'une information financière fiable ont présidé à la mise en place de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010).

¹ La profession comptable en Algérie comprend trois catégories : le commissaire aux comptes, expert-comptable, et comptable agréé.

Ce nouveau référentiel comptable, qui introduit des changements majeurs au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation ainsi que l'élaboration et la présentation des états financiers, a conduit par conséquent à une convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS.

En 2009, le décret 09-110 a fixé les conditions et modalités de la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques. Un sujet traité pour la première fois en Algérie, et qui a concerné la majorité des sociétés algériennes de taille. Traduisant ainsi une évolution continue et relativement rapide des lois et des normes de comptabilité.

En 2010, cette évolution continue, pour mener cette fois-ci à une réforme de la profession comptable engagée et mise en œuvre par la Direction Générale de la Comptabilité du Ministère des Finances, à travers la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et dont l'une des innovations ciblées était la réappropriation par les Pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, telles la délivrance des autorisations d'exercice ou la définition des normes professionnelles.

2) Les lois régissant l'audit en Algérie :

- Le code de commerce (Aspect, législative et réglementaire)
- Cependant, c'est le code de commerce (aujourd'hui modifié par et codifié aux articles R. 715 et suivants du code de commerce) qui l'érige véritablement en profession. La mission du commissaire aux comptes est aujourd'hui définie aux articles 715 Bis 4 et suivants du code de commerce. D'autres textes de loi, en particulier la loi n° 2010-01 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 création du conseil national du commissariat aux comptes (CNC) et redéfinit les contours de l'exercice légal du commissariat aux comptes. Elle s'intéresse aux domaines de la gouvernance dans les sociétés, aux conditions liées à l'exercice en réseau et apporte des précisions 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.¹

- Les informations sont codifiées 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 de déontologie

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

- Le référentiel normatif

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

Ainsi on peut citer :

- L'ordonnance n° 69-107 du 31 décembre 1969 portant la loi de finance pour 1970 qui stipule que le ministère des finances devait désigner un commissaire aux comptes dans les sociétés nationales, les établissements publics nationaux ayant un caractère industriel et commercial et les sociétés ou l'état détient une part du capital social.
- La loi 80-04 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction du contrôle pour l'Assemblée Populaire Nationale (APN).
- La loi 80-05 du 01/03/1980 relative à l'exercice de la fonction du contrôle par la cours des comptes.
- Décret n° 80-53 du 12/03/1980 portant création de l'inspection générale des finances, et relative à l'exercice de la fonction du contrôle par l'Inspection Générale des Finances (IGF), (Art 2).
- La loi 88-04 du 12/01/1988 relative à l'orientation sur les entreprises publiques qui complète le code de commerce pour l'étendre aux entreprises publiques énoncé dans son (Art 17) que l'assemblée générale des actionnaires désigne les commissaires aux comptes.
- La loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé.
- Le décret législatif n° 93-08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance du 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce.

¹ Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi, op-cit, p : 531

- La décision du ministère de l'économie n° 103/SSPM/94 du 02 février 1994 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- Décret exécutif n° 96-431 du 30 novembre 1996 portant désignation de commissaire aux comptes : Ce décret fixe les modalités de désignation du ou des commissaires aux comptes auprès des établissements publics à caractère industriel et commercial, des centres de recherche et de développement, des organismes des assurances sociales, des offices publics à caractère commercial et des entreprises publiques non autonomes.
- Le règlement de la Banque d'Algérie n° 02/03 du 14 novembre 2002 comprend le contrôle interne des banques et établissements financiers.
- En 2003 fut publiée la troisième orientation du chef du gouvernement afin de finaliser la mise en place des dispositifs d'audit et de contrôle.
- La loi n° 06-01 du 20/02/2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption (Art 14).
- L'instruction MIPI n° 079/SG/07 du 30 janvier 2007 ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne.

3) Les personnes et entités assujetties au contrôle légal

Bien que la profession de commissaire aux comptes existe depuis 1971, c'est la loi du 1991-08 modifiée par la loi 10-01 qui prévoit l'intervention du commissaire aux comptes dans certaines sociétés commerciales. Cette intervention a été étendue ultérieurement dans de nombreuses autres sociétés, entreprises ou groupements, du fait de leur activité ou de leur taille. De ce fait, le champ d'intervention du commissaire aux comptes ne cesse de s'élargir.

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 chiffre d'affaires dépasse 10 millions de dinars ;
- Associations pour d'utilité publique relais, sportive ;
- Les banques en Algérie ;
- ... etc.¹

Section 02 : la réforme de la profession comptable et la normalisation d'audit en Algérie

1) La réforme de la profession comptable en Algérie :

La profession comptable en Algérie a connu une réforme et un progrès sur le plan législatif et organisationnel. Ainsi, La profession comptable algérienne a joué un rôle prépondérant et non négligeable dans le développement économique et social de l'économie et des institutions économiques, à chacun des stades de l'histoire économique de l'Algérie.

Conscients du poids des progrès et des exigences de qualification grandissantes que requiert le marché de la profession comptable, les comptables libéraux n'ont cessé de revendiquer la réorganisation de la profession afin de l'ériger comme une école d'excellence. En effet, la profession comptable se devait désormais d'adopter des moyens modernes pour rehausser le niveau des prestations comptables et se conformer aux normes internationales, et ce afin de garantir une information financière qui reflète la véritable situation de l'entreprise et aidera à prévoir ses capacités futures. Ce qui aidera aussi les différents utilisateurs de cette information à adopter des décisions pertinentes dans tous les domaines, notamment en matière d'investissement.

1.1) Vers une meilleure organisation et gestion de la profession comptable.

La réforme de la profession comptable a été engagée et mise en œuvre par la Direction Générale de la Comptabilité du Ministère des Finances, avec la volonté de :

- renforcer et promouvoir ces professions très utiles pour l'économie, puisque ce sont elles qui en établissent et certifient les données chiffrées ;

¹Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi, op-cit, p : 533

- garantir la qualité de l'information comptable et financière produite par les entreprises ;
- stabiliser la profession comptable algérienne pour une meilleure qualité de prestations comptables ;
- la mise à jour du cadre législatif et réglementaire de la profession comptable pour tenir compte de l'évolution économique et financière interne ;
- répondre au souci d'inscrire la profession comptable algérienne dans un environnement international où la majorité des états, y compris les états les plus libéraux, sont revenus sur l'autorégulation de la profession et ont réaménagé leur législation en introduisant d'une part, une supervision de ces professions par les Pouvoirs Publics et en instituant, d'autre part, un droit de regard sur les normes de travail et de conduite de missions, afin de sécuriser leur économie et de protéger leurs professionnels comptables contre une concurrence mondiale qui pourrait leur être fatale, faute d'appliquer des diligences adaptées et transparentes.

Ceci a été concrétisé à travers un nouveau cadre législatif et règlementaire qui vise, notamment, la réorganisation de l'exercice de la profession comptable et la création des conditions nécessaires pour une application efficace du nouveau système comptable financier entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

1.2) **Fondements de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé**

La loi n° 10-01 comporte des dispositions qui apportent les innovations suivantes:

- La réappropriation par les Pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, telles la délivrance des autorisations d'exercice ou la définition des normes professionnelles ;
- Une définition séparée des missions et des responsabilités des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Le regroupement de ces trois catégories professionnelles dans trois organisations distinctes :
 - un Ordre National des Experts Comptables ;
 - une Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ;

- une Organisation Nationale des Comptables Agréés.

- L'ordre, la chambre et l'organisation seront administrés, chacun, par un conseil national ;
- Le contrôle de la qualité professionnelle et technique des travaux effectués par les professionnels ;
- Obligation, sous peine de sanctions disciplinaires, pour les professionnels en activité à encadrer et à rémunérer les stagiaires ;
- l'exercice d'une tutelle de l'État sur les trois organisations par la désignation, de représentants du Ministre des Finances auprès de leurs conseils nationaux ;
- Création d'un institut spécialisé de la profession comptable qui va permettre la prise en charge totale de la formation des professionnels de la comptabilité par l'État. Sa mission principale consiste à former les futurs experts comptables et commissaires aux comptes, en disposant une formation s'étalant sur trois (03) ans pour l'expert-comptable et deux (02) ans pour le commissaire aux comptes, dispensée à plein temps. Elle sera sanctionnée par un diplôme d'expert-comptable et un diplôme de commissaire aux comptes.¹

2) La normalisation d'audit en Algérie :

La pratique de l'audit en Algérie est régie par plusieurs textes réglementaires et pour chaque catégorie professionnelle.

Conformément à l'article 3 de la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, ces professionnels doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leur profession en toute indépendance et probité.

Sur le plan organisation, l'audit en Algérie est régi par un nombre précis d'organes organisationnels.

2.1) Les organismes régissant la profession d'audit en Algérie

2.1.1) Le conseil national de comptabilité CNC :

¹ <http://www.mf.gov.dz/> la réforme de la profession comptable consulté le 14/08/2017.

La création du CNC est prévue par la loi 10-01 relative aux professions comptables qui a permis aux autorités publiques d'assainir ce segment important du secteur financier, en permettant au ministère des Finances à se réappropriier ses prérogatives de puissance publique en matière de régulation de la profession comptable. Placé sous l'autorité du ministre des Finances, le conseil a pour missions notamment l'octroi d'agrément et le contrôle de la qualité des travaux comptables, la coordination et la synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptable et des applications y afférentes.

Le CNC compte quatre commissions paritaires qui sont chargées du contrôle de la qualité des travaux comptables, de l'arbitrage, de la délivrance des agréments et de la formation.

Le Conseil National de la Comptabilité, présidé par le Ministre des finances ou son représentant, comporte cinq (5) organes ainsi. Dénommées :

- L'assemblée plénière
- Le bureau
- Le Comité des applications
- Les commissions
- Le secrétariat administratif et technique

2.1.2) Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes, et Comptables Agréés (OECCA) :

Ce conseil est institué par la loi 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Ce conseil est chargé de définir les diligences normales de vérification, de contrôle et émettre tout avis sur les questions de technique comptable, de droit ou de finances

Toutefois la loi 91-08 se caractérise par rapport à la précédente par les éléments ci- après :

L'organisation de la profession est assurée par la création d'un organe professionnel intitulé «Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et comptables agréés», administré par un conseil élu par les professionnels, dont le but selon l'article 15 de la loi 10-01 est de veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession, de défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres et faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes.

Cet organe regroupe 3 catégorie de professionnels à savoir les experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, ils sont définis par la loi comme suit :

a) L'expert-comptable :

Conformément à l'article 18 de la loi 10-01, Est expert-comptable, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions ne compte de toute nature des entreprises et organismes qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise des comptes, dans les cas légalement prescrits par la loi.

Il est habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la présente loi, à exercer la fonction de commissaires aux comptes. Ainsi, L'expert-comptable est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes selon l'article 19 de la même loi.

b) Le commissaire aux comptes :

Conformément à l'article 22 de la loi 10-01, 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.

c) Le comptable agréé :

Conformément à l'article 41 de la loi 10-01, Est comptable agréé, le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir et arrêter les comptabilités et les comptes des commerçants, sociétés ou organismes qui font appel à son service.

2.1.3) La cours des comptes :

Instituée par l'article 190 de la constitution de 1976 et consacrée à nouveau par l'article 160 de la constitution de 1989, la Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle a

Posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales et des services publics régie actuellement par l'article 170 de la constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002 (JORADP n° 25 du 14 avril 2002) et la loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 (JORADP n° 63 du 16 novembre 2008).

Mise en place en 1980 suite à la promulgation de la loi 80-05 du 1er mars 1980 relative à l'exercice de la fonction de contrôle par la Cour des comptes, cette dernière est régie actuellement par l'ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995, modifiée et complétée par

l'ordonnance 10-02 du 26 août 2010, qui détermine ses attributions, son organisation et son fonctionnement ainsi que la sanction de ses investigations.

Elle dispose dans le cadre de l'exercice de ses missions, de l'indépendance nécessaire garantissant la neutralité et l'objectivité de ses travaux. Les procédures de fonctionnement et le statut particulier conféré à ses magistrats confortent cette assertion. La Cour des comptes participe, à travers les résultats sanctionnant ses travaux, à asseoir une saine gestion des deniers publics aux plans de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie.

Elle contribue, de par ses attributions, au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraude et de pratiques illégales ou illicites.

La Cour des comptes établit un rapport annuel qu'elle adresse au Président de la République.¹

2.1.4) Chambre nationale des commissaires aux comptes

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° 11-26 du 27 Janvier 2011 fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil national de La Chambre Nationale des Commissaires aux comptes.

2.1.5) L'Inspection Générale des Finances (IGF) :

L'Inspection Générale des Finances est Organe permanent créée par le décret n°80-53 du 01/03/1980, l'article 1 de ce décret précise : " il est créé un organe permanent de contrôle, placé sous l'autorité directe du Ministère des Finances et dénommé Inspection Générale des Finances".

L'objet et le champ d'intervention de IGF tels que le précise l'article 2 : "le contrôle de l'Inspection Générale des Finances s'exerce sur la gestion financière et comptable des services de l'État, des collectivités publiques décentralisées et des organismes suivants :

- les établissements publics à caractère administratif ;
- les entreprises Socialistes, leur unité ou filiales et les œuvres –sociales qui en dépendent
- les exploitations du secteur autogéré ;
- les caisses de la sécurité sociale, de prestations familiales de retraite d'assurances, de mutualité et en générale tous les organismes publics à vocation sociale.

¹ <http://www.ccomptes.org.dz> consulté le 14/08/2017.

Il peut s'appliquer à toute personne morale.....etc." .Ce décret attribue à l'IGF un espace immense de contrôle et vérification.

Placée sous tutelle du ministère des finances, l'IGF est un organisme de contrôle des finances publiques, il est chargé de différentes missions :

- Mission de contrôle et de vérification sur : les conditions d'application de la législation financière et comptable et des dispositions légale ou réglementaires ayant une incidence financière directe ; La gestion et la situation financière; L'exactitude, la sincérité de la régularité des comptabilités ; La conformité des réalisations aux prévisions; Les conditions d'utilisation et de gestion des crédits, des moyens des services et des structures ; Enfin, le fonctionnement du contrôle interne.
- Missions d'enquête ;
- Missions d'études ;
- Missions d'expertise judiciaire ;
- Missions d'Audit des prêts internationaux ;
- Missions de contrôle de gestion
- Missions d'évaluation économique des entreprises publiques économiques
- Missions de suivi des opérations d'assainissement des entreprises publiques économiques.
- Missions de suivi des opérations de liquidations des entreprises publiques économiques.

Les responsables de service et organismes contrôlés sont tenus de coopérer avec les inspecteurs financiers, tout refus opposé aux demandes de prestation ou de communication, fait l'objet d'une mise en demeure qui est portée sans délai¹.

Section 3 : les normes Algériennes d'audit

Le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. L'audit a pour objectif d'effectuer des travaux rigoureux et systématiques afin d'étudier, de vérifier et d'évaluer les différents aspects de l'activité de l'entreprise.

¹ <http://cn-cncc.dz/> consulté le 14/08/2017.

Les normes d'audit encore appelées normes d'exercice professionnel 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 de l'auditeur ;
- l'organisation de ses travaux.

A) Les quatre premières normes algériennes d'audit

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC). Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « **Principes généraux et responsabilités** », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Évènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « **Éléments probants** ». En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs.

Un véritable saut dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n'avaient pas des normes officielles leurs permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.

1) NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

1.1) Champ d'application de cette norme :

Cette NAA traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Cette norme concerne toutes les missions d'audit des états financiers historiques complets ou partiels ainsi que les missions connexes, avec certaines particularités pour les audits récurrents et les audits des petites entités.

1.2) Objectif :

L'objectif de l'auditeur 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 :

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

L'auditeur 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.

1.3) Conditions préalables à un audit :

L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies et notamment que:

- Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif de ses états financiers,
- La direction reconnaît, comprend et assume ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation sincère des états financiers ;
- La direction considère nécessaire la mise en place d'un système de contrôle interne efficace ;
- La direction n'opposera aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer. nécessaires à l'accomplissement de la mission;

Dans l'hypothèse où les conditions préalables ne sont pas réunies, ou si sur la base des limitations imposées par la direction, l'auditeur anticipe qu'il ne pourra pas exprimer une opinion sur les états financiers, ce dernier doit s'entretenir avec la direction ou le gouvernement d'entreprise et s'il n'y est pas remédié, refuser la mission, sauf si la réglementation ne l'en empêche.

1.4) Contenu de la lettre de mission :

1.4.1) Principaux termes de la mission d'audit :

Les termes de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit et doivent inclure l'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit, les responsabilités de l'auditeur et de la direction, plus l'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers.

Par ailleurs, et dans les cas où cela s'applique, la lettre de mission doit inclure, notamment, les points suivants:

- Dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et experts.
- Dispositions concernant l'implication des auditeurs internes et d'autres personnels de l'entité.
- Dispositions à prendre avec l'auditeur précédent, le cas échéant, dans le cas d'un audit initial.

1.4.2) Audits récurrents :

La lettre de mission initiale établie par l'auditeur, la première année de sa mission, doit être approuvée, par les deux parties concernées, préalablement à la mise en œuvre des travaux de vérification et de contrôle. . Au cours de sa mission, l'auditeur détermine s'il est nécessaire de rappeler ou de reformuler à l'entité le contenu de la lettre de mission selon des conditions précises.

2) NAA 505 : Confirmations externes

2.1) Champ d'application

La NAA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants.

2.2) Objectif

L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

2.3) Diligences requises

Une confirmation externe est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre.

Une demande de confirmation expresse (confirmation positive) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande où en fournissant l'information demandée.¹

Une demande de confirmation tacite (confirmation négative) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande.

2.4) Procédures de confirmation externe

Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmation, ce qui implique notamment :

- a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander. Il en est ainsi des soldes de comptes, de leurs composantes, des termes d'accords, de contrats ou d'opérations qu'une entité aurait conclus avec des tiers.
- b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent des éléments probants plus pertinents et plus fiables lorsque les demandes sont envoyées à un responsable qui, selon l'auditeur, a connaissance des informations dont il veut obtenir confirmation.
- c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées au bon destinataire et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement.
- d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que leur suivi.

¹ <http://cn-cncc.dz/> consulté le 28/08/2017.

2.5) Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :

- a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons.
- b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.
- c) mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion.

2.6) Divergences

Une divergence est une différence dans une réponse entre l'information fournie par le tiers et celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers.

Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu d'évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. L'existence de divergence peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

2.7) Confirmations tacites

Les confirmations tacites fournissent des éléments moins probants que les confirmations expresses. L'auditeur ne doit les utiliser que si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- a) l'auditeur a évalué que le risque d'anomalies significatives est faible et il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
- b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes de comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes;
- c) un taux de divergences très bas est attendu;
- d) l'auditeur n'est pas au courant de circonstances ou de situations qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation tacite à ignorer celles-ci.¹

2.8) Évaluation des éléments probants obtenus

L'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires.

Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :

- a) réponse reçue du tiers approprié dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence;
- b) réponse jugée non fiable;
- c) non-réponse;
- d) réponse divergente.

L'évaluation de l'auditeur, prise en compte avec les autres procédures d'audit qu'il a réalisées par ailleurs, peut l'aider à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires.

3) NAA 560 : Événements postérieurs à la clôture

3.1) Champ d'application :

Cette norme traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers.

¹ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 29/08/2017.

3.2) Événements postérieurs à la clôture

Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. Ce sont les événements survenus :

- Entre la date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur ;
- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant.

Le référentiel comptable applicable identifie deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture,
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

3.3) Objectifs :

Les objectifs de l'auditeur dans le cadre de cette norme sont de:

- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable et ;
- traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

3.4) Diligences requises

3.4.1) Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur :

Les termes de la lettre de mission de la NAA 210 comportent l'accord de la direction pour informer l'auditeur des faits pouvant affecter les états financiers, dont la direction peut avoir connaissance entre la date du rapport d'audit et la date de publication des états financiers.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés.

Ces procédures peuvent inclure la revue ou la vérification par sondages des documents comptables ou des transactions intervenues entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit.

3.4.2) Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit jusqu'à la date d'approbation des états financiers.

L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers. Toutefois, si après la date de son rapport, mais avant la date d'approbation des états financiers, il a connaissance d'un fait porté à son attention par la direction qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :

- a) S'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) Déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- a) Mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- b) À moins que les circonstances décrites au paragraphe suivant ne trouvent à s'appliquer :
 - 1) étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes ci-dessus jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit; et
 - 2) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés.

Lorsque la réglementation ou le référentiel comptable applicable n'interdisent pas :

- A la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification ; et
- Aux responsables d'approuver les états financiers de limiter leur approbation à cette seule modification,

L'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification.

3.4.3) Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a aucune obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers.

4) NAA 580 : Déclarations écrites

4.1) Champ d'application

Cette Norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans un audit des états financiers.

4.2) Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

Les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants.¹

Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent. De plus, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueille concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques.

4.3) Objectifs

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- a) obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur;
- b) conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes NAA; et

¹ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 30/08/2017.

- c) répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l'auditeur.

4.4) Diligences requises

4.4.1) Dirigeants auprès desquels des déclarations écrites sont demandées

L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

4.4.2) Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Concernant l'établissement des états financiers :

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la lettre de mission.

Concernant les Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions :

L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant qu'elle lui a fourni et lui a donné accès à toutes les informations pertinentes selon les termes de la lettre de mission, et que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.

4.5) Autres déclarations écrites

L'auditeur peut estimer nécessaire d'obtenir d'autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci ; dans ces cas, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces questions comme par exemple la communication de toutes les déficiences de contrôle interne dont la direction a eu connaissance et qui peuvent avoir un impact significatif sur l'information financière.

4.5.1) Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites

La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur.

4.5.2) Forme des déclarations écrites

Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur.

4.5.3) Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites demandées non obtenues

Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou encore concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général.

Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, y compris celles de déterminer l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.¹

4.6) Déclarations écrites demandées non obtenues

Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit:

- a) s'entretenir de cette question avec la direction;
- b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général; et
- c) prendre les mesures appropriées, y compris celles de déterminer l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.

¹ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 30/08/2017

B) Les quatre deuxièmes normes algériennes d'audit

1) NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers :

1.1) Champ d'application :

La norme algérienne d'audit (NAA300) traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traitées séparément.

1.2) Objet et calendrier de planification :

Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit adaptée pour la mission et pour développer un programme de travail. Une planification adéquate est bénéfique à l'audit des états financiers, en ce sens qu'elle aide l'auditeur à :

- Porter une attention appropriée aux domaines importants d'audit ;
- Identifier et résoudre les problèmes potentiels en temps voulu ;
- Organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente.

La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité.

1.3) Planification de la mission d'audit :

La planification de la mission d'audit consiste à prévoir :

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres l'équipe d'audit ;
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission

1.4) Objectif visé par l'auditeur et organisation de la mission :

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Dans ce cadre il est tenu d'établir la stratégie d'audit et un programme de travail en fonction de la taille de l'entité et du volume des travaux à réaliser.

1.5) Stratégie d'audit :

La stratégie d'audit décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- L'étendue, le calendrier et l'organisation des travaux ;
- Le ou les seuils de signification retenus et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

1.6) Programme de travail :

Le programme de travail définit de manière plus détaillée la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission pour réduire le risque d'audit à un niveau faible et acceptable.

1.7) Diligences requises :

1.7.1) Implication des membres clés de l'équipe affectée à la mission :

Le responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, y compris dans la planification des entretiens avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission et leur participation à ceux-ci.

1.7.2) Travaux préliminaires à la planification de la mission :

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours : effectuer les procédures exigées par la norme NAA220, évaluer le respect des règles d'éthique, s'assurer qu'il a connaissance des termes de la mission.

1.7.3) Planification de la mission d'audit :

L'auditeur responsable de la mission doit établir une stratégie générale d'audit adaptée à la mission, définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit en donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.

1.7.4) Documentation :

L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

- La stratégie générale d'audit ;
- Le programme de travail ;
- Tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail.

1.7.5) Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale :

L'auditeur doit entreprendre les activités suivantes, avant le commencement d'une mission d'audit initiale :

- Effectuer les procédures prévues par la NAA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit spécifique.
- Communiquer avec l'auditeur précédent,
- Lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur,
- Conformément aux règles d'éthiques concernées.

2) NAA 500 : Éléments probants

2.1) Champ d'application :

la présente norme algérienne explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit des états financiers et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

2.2) Objectif :

l'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

2.3) Définitions :

2.3.1) Notions d'éléments probants :

(Éléments probants) désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion, ils

Comprennent : des informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers comme les écritures de base (grand livre, balance) et leur pièces justificatives (factures, chèques) constituant une source importante d'éléments probants, et d'autres¹ informations collectées dans d'autres documents (comme les procès-verbaux de réunion, confirmations externes).

Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction et toutes celles qui les contredisent.

2.3.2) Éléments probants suffisants et appropriés :

Le caractère suffisant représente la dimension quantitative, la quantité d'éléments à collecter dépend du degré de risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments

¹ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 31/08/2017

collectés. Le caractère approprié représente la dimension qualitative c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.

2.3.3) La pertinence et la fiabilité des éléments probants :

- La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants dépend de leur origine et de leur nature, et des circonstances dans lesquelles ils ont été collectés (les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne)
- La pertinence repose sur l'objectif de la procédure d'audit et de l'assertion dont il s'agit.

2.4) Diligences requises :

2.4.1) Informations à utiliser comme éléments probants :

Pour fonder son opinion l'auditeur, n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité, il peut donc opter pour le sondage et fait appel à son jugement professionnel lors de son évaluation de la quantité et de la qualité des éléments collectés. La sélection des éléments à des fins de teste est déterminante pour assurer la fiabilité et la pertinence des éléments probants à recueillir. Les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans le cadre de la réalisation des procédures d'audit nécessitent d'être suffisamment complètes et exactes.

2.4.2) Assertions à utiliser dans le cadre de la collecte des éléments probants :

Il est de la responsabilité de la direction de présenter, selon un référentiel comptable applicable, des états financiers qui reflètent sincèrement et régulièrement la nature et les opérations de l'entité. Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes :

a) Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :

Réalité des faits, exhaustivité, exactitude, séparation des périodes, imputation comptable.

b) Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

Existence, droits et obligations, exhaustivité, évaluation et imputation.

c) Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers :

Réalité, droits et obligations, exhaustivité, classification et compréhension, exactitude et valorisation.

2.4.3) Procédures d'audit relatives à la collecte des éléments probants :

L'auditeur collecte des éléments probants pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles il fonde son opinion en optant pour :

Inspection des actifs corporels

Observation physiques

Demandes d'informations

Demandes de confirmations externes

Contrôles arithmétiques

Réexécution et les procédures analytiques.

3) NAA 510 : Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture :

3.1) Champ d'application :

Cette norme algérienne d'audit traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Une mission d'audit initiale est une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente :

- N'ont pas fait l'objet d'audit
- Ont été audités par un auditeur précédent (le prédécesseur)

3.2) Objectif :

Dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance que :

a) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie.

b) Les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours.

c) L'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

3.3) Procédures d'audit :

3.3.1) Soldes d'ouverture :

Les diligences à mettre en œuvre par l'auditeur consiste à :

- consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états financiers afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture.

- Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalie ayant incidence significative sur les états financiers de la période en cours

3.3.2) Permanence de l'application des méthodes comptables :

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours.

3.3.3) Information pertinente donnée dans le rapport de l'audit de l'auditeur précédent :

Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence de la question à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives pour la période en cours

3.4) Conclusions et rapport d'audit :

3.4.1) Soldes d'ouverture :

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou une opinion défavorable s'il constate des anomalies significatives et que leur incidence n'a pas été comptabilisée de façon appropriée.

3.4.2) Permanence de l'application des méthodes comptables :

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou défavorable selon le cas si les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouvertures.

3.5) Aspects particuliers concernant les entités du secteur public :

3.5.1) Procédures d'audit :

Dans le secteur public, il peut exister des limites légales ou réglementaires concernant les informations que l'auditeur en place peut obtenir d'un prédécesseur. L'auditeur peut recueillir des éléments probants par d'autres moyens et, si ces éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis vu que l'accès à ces informations est restreint.

3.5.2) Conclusions et rapport d'audit :

La norme NAA 705 définit les diligences requises visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est appropriée à l'opinion de l'auditeur. L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes dans le rapport d'audit :

- a) Une opinion avec réserve
- b) Une impossibilité d'exprimer une opinion.

3.5.3) Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent :

Dans certaines situations, une modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent peut ne pas être pertinente et significative pour l'opinion exprimée sur les états financiers de la période en cours. Ceci peut être le cas lorsque, par exemple, la modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent résultait d'une limitation dans l'étendue des travaux mais que la question à l'origine de cette limitation a été résolue dans la période en cours.

4) NAA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

4.1) Champ d'application :

La NAA 700 traite de :

- l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, et
- la forme et du contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectués selon les normes NAA, et a abouti à la formulation d'une opinion non modifiée.¹

Une opinion non modifiée est une opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

4.2) Objectifs:

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- a) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis;

¹ http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf consulté le 31/08/2017

b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

4.3) Diligences requises :

4.3.1) Fondement de l'opinion sur les états financiers

L'auditeur doit, sur la base des diligences qu'il aura développées :

- se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable applicable ;
- conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

4.3.2) Forme de l'opinion

Lorsque l'auditeur aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable, il exprime une opinion non modifiée.

L'auditeur exprimera une opinion modifiée dans son rapport d'audit conformément à la Norme NAA 7051 lorsqu'il :

- a) conclut que, sur la base des éléments probants recueillis les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou
- b) n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

4.4) Rapport de l'auditeur :

Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit comporter : un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;

- le destinataire du rapport;
- la description de la responsabilité des dirigeants sociaux relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable ;
- 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 de l'auditeur ;
- Adresse de l'auditeur.

4.5) Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers :

Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités.

Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Le nouveau référentiel Algérien d'Audit atteint les douze normes avec la Décision N° 23 du 15 Mars 2017 de Monsieur le ministre des finances portant normes Algériennes d'audit : (520-570-610-620).

NAA 520 : Procédures analytiques.

NAA 570 : Continuité d'exploitation.

NAA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes.

NAA 620 : Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert.

Chapitre 03 :
L'application des NAA au sein de GEMA

Chapitre 3 : l'application des NAA au sein de GEMA

Nous allons essayer dans ce chapitre de donner une idée sur l'application des normes Algériennes d'audit sur le terrain. En tenant compte des difficultés qu'on a trouvées à cause de manque de pratique et connaissances de ces normes qui sont récemment adaptées.

Section 1 : présentation de GEMA :

Nous allons donner par la suite une brève présentation de l'entreprise Générale Maritime « GEMA ». Partant de sa dénomination, passant par ses différentes activités en arrivant à ses filiales et prises de participation.

1.1.1 Dénomination :

1.1.1.1 Création :

L'entreprise Générale Maritime « GEMA » a acquis le statut de l'entreprise publique économique (EPE)/ société par actions (SPA), et cela en application des procédures et relatifs à l'autonomie des entreprises à savoir :

- Le décret 87/156 du 04/07/1987 portant sur la restructuration de la générale maritime.
- L'acte notarié du 05/06/1990 portant transformation de l'E.N.C.A.T.M « Entreprise Nationale de Consignation et des activités annexes au transport maritime» en EPE/SPA.
- L'acte notarié de la 04/03/1991 portant modification de l'objet social et changement de dénomination de l'entreprise E.N.C.A.T.M devenu GEMA.

Elle est constituée en société par actions au capital social de trois cent vingt-sept millions neuf cent mille dinars (327900000 DA) détenu à 100% par le groupe algérien de transport maritime « G.A.T.M.A ».

Son siège social est situé au 2, rue JAWAHARLAL NEHRU (ex. BEZIERS)-ALGER- ; de plus, elle est inscrite au registre de commerce sous le numéro 99 B 8576. L'entreprise a employé un effectif de 161 agents toutes catégories sociales confondues durant le 1^{er} semestre 2016.

1.1.1.2 Aperçu historique :

En Algérie et depuis le 13 décembre 1963, toutes les activités maritimes telles que la consignation des navires, le transport maritime de voyageurs, de marchandises et d'hydrocarbures et le transit ont été totalement exercées par la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation « CNAN ».

Cependant, la restructuration entreprise intervenu en 1982 par « décret n° 80-282 du 4 octobre 1980 », qui visait la décentralisation de la gestion et l'adéquation entre la taille de l'entreprise, son niveau d'intervention et sa compétence a touché la CNAN, à l'instar des autres entreprises du secteur économique national. Dans ce cadre la CNAN est restructuré et allégé de certaines de ces attributions. Elle a fait l'objet d'un premier aménagement de ses statuts en 1982 puis d'un second aménagement en 1987 qui a abouti à la création de l'E.N.C.A.T.M. cette dernière était la première entreprise spécialisée dans le domaine de la consignation des navires de transport de marchandises. Elle s'est fixée comme objectifs le développement de cette profession en introduisant la notion des commercialisés en direction notamment des armements tiers.

En juin 1990, l'E.N.C.A.T.M passa à l'autonomie et changea sa dénomination en société générale maritime « GEMA ».

1.1.2 Les activités de GEMA :

L'entreprise a pour activité principale la consignation de navires et conteneurs, le courtage maritime et comme activité annexe le transit et l'avitaillement et le ravitaillement.

1.1.2.1 la consignation des navires :

Le consignataire de navire est un mandataire salarié du transport. Il est chargé d'agencer l'escale du navire dans le port, d'assurer sa conduite en douane, de recevoir les marchandises à embarquer et de délivrer les marchandises débarquées pour le compte du transporteur sur document, sans, pour autant, prendre en charge les cargaisons.

Le métier d'agent consignataire de navire, considéré classiquement comme étant un auxiliaire incontournable de l'armement naval, par son analyse présente cinq fonctions cardinales :

a) la fonction technique :

Elle comprend l'accueil du navire dans le port, l'organisation de son escale et la commande de tous les services nécessaires à sa mise à quai et son séjour dans le port. Le suivi des opérations de manutention et le contrôle des services rendus sont également inclus dans la fonction technique.

b) La fonction commerciale :

Cette fonction œuvre à : louer des services de transport aux armateurs ; la recherche, la négociation, la cotation et la taxation du fret ; la réception des marchandises sur documents à l'embarquement pour le compte de l'armateur (booding manifeste, comptable et consignation) ; la livraison des marchandises au débarquement pour le compte de l'armateur ; la fonction du fret maritime et des frais divers et taxes ainsi que les frais de débarquement selon le terme du contrat commercial ; la transmission des opérations commerciales et durant le séjour du navire au port et l'établissement des documents relatifs à l'escale à savoir manifeste cargo, manifeste fret, connaissance.

c) La fonction gestion des comptes d'escale :

C'est la fonction d'un compte d'escale d'un navire dans un document reprenant toutes les opérations et les recettes relatives à l'escale du navire pour le compte de l'armateur. Le document doit comprendre toutes les pièces justificatives.

d) La fonction courtage maritime :

Elle assure la mise en douane d'un navire par l'établissement et le dépôt des documents exigés signé par le capitaine auprès de l'administration des douanes à l'entrée et la sortie du navire du port.

e) La fonction juridique :

Étant mandataire de l'armateur, le consignataire peut être désigné pour représenter son mandat en justice, ainsi qu'intervenir dans le règlement des litiges et contentieux (perte ou avarie de la marchandise).

1.1.2.2 La consignation des conteneurs :

Cette activité est représentée par la réception, la gestion et le suivi des conteneurs depuis leurs arrivés jusqu'à leur restitution. La consignation des conteneurs suit leurs mouvement, tient informés leurs propriétaires et établit la facturation.

1.1.2.3 l'affrètement maritime en ligne régulière :

L'affrètement maritime dit aussi recrutement de fret est défini par la mise en contact d'armateurs et des opérateurs économiques (importateurs, exportateurs) afin de conclure un contrat de transport. Dès que le contrat est signé, GEMA touche une commission de 3% du montant du cout de fret de la part de l'armateur. Cet affrètement concerne les lignes régulières caractérisées par un programme de transport, des délais d'embarquement et la date d'entrée et la sortie des navires du port.

1.1.2.4 L'affrètement maritime en tramping :

Son rôle est de trouver un arrangement du transport entre le client et le transporteur, d'une part, et de conseiller le client et de l'orienter vers le meilleur fret, d'autre part. Pour cela, il faut choisir des conditions avantageuses pour le transport d'un certain type de marchandises au profit du client en lui faisant obtenir le taux de fret le moins couteux avec des délais d'acheminement raisonnables. Le recrutement de fret de tramping est caractérisé par :

- a) L'irrégularité des lignes comme indique le mot « tramping ».
- b) L'affrètement des marchandises homogènes telles que les matériaux de construction et d'autres produits à l'exception des produits pharmaceutiques et alimentaires ;
- c) Des itinéraires qui ne sont pas fixes ;
- d) Changement au niveau du port désigné.

1.1.3 les filiales et les prises de participation :

1.1.3.1 les filiales :

L'entreprise dispose dans son portefeuille d'une filiale FILTRANS qui intervient dans le secteur de la logistique en tant que commissionnaire en transport international, manutentionnaire, transporteur terrestre, entreposage de marchandises sous douane, entreposage des conteneurs vides.

Elle est dotée d'un capital social de dix (10) millions de dinars passé à deux cents (200) millions en 2007 par incorporation de réserves, détenu à 100% par GEMA.

1.1.3.2 Les prises de participation :

L'entreprise dispose également des participations dans les sociétés suivantes :

a. ALGERIE-LIGABUE-CATREING (SPA) :

Elle a été créée en mars 2003 en association avec un partenaire Italien LIGABUE.

- **Activité** : Catering et restauration collective avec comme principal client : bases de vie de Sonatrach.
- **Capital social** : 300 millions de dinars, détenu à 35% par GEMA et 65% par la partie italienne LIGABUE.

b. COMARPEX-ALGERIE (SPA) :

Elle a été créée en janvier 2005 en association avec un partenaire Français COFRAPEX.

- **Activité** : avitaillement des navires, ravitaillement des collectivités, importation et exportation des produits alimentaires.
- **Capital social** : 100 millions de dinars : 49% opérateur Français COFRAPEX SAS et 51% réparti entre 3 entreprises publiques : GEMA, ENTMV et HYPROC détenant respectivement 21%, 15% et 15%.

Cette société a été dissoute en décembre 2015 et mise en liquidation le 05 janvier 2016.

Une partie de ses effectifs a été redéployé vers GEMA qui œuvre à développer l'activité d'avitaillement.

c. SOGRAL (SPA) :

Elle a été créée en 1995 et est chargée de l'exportation et de la gestion des gares routières.

- **Capital social** : 90 millions de dinars détenu à 36% par GEMA et 64% par le SGP FIDBER. Les actions détenues par GEMA dans cette société ont fait l'objet d'un transfert à la valeur nominale de 32 400 000 DA, au profit du groupe TRANSTEV, résolution du CPE du n° 03/145 du 17/09/2015, AGEX de GEMA du 10/02/2016 et AGEX de SOGRAL du 07/03/2016.

Le remboursement du montant de ces actions par SOGRAL n'est pas effectué. Le montant des titres a été, à base de la résolution logé dans le compte « créances d'immobilisations financières ». Les actions en remboursement adressées à SOGRAL sont demeurées inopérantes.

d. S.I.H (Société d'Investissement Hôtelière) (SPA) :

Créée en 1997, la S.I.H dispose dans son portefeuille de l'hôtel Sheraton d'Alger, club des pins et de l'hôtel Renaissance à Tlemcen, J.W Marriot à Constantine et l'hôtel Four Point à Oran.

- **Capital social** : 17 393 000 KDA détenu à hauteur de 6,60% par GEMA représentant 1 148 000 KDA et de 93,40% entre 14 autres organismes publics portuaires et financiers. Une augmentation du capital a été réalisée en 2011 dont la part de GEMA versée en 2012 était de 205 000 KDA.

Une autre augmentation du capital a été votée par l'AGEX de la société en date du 27 mars 2013 dont la part de GEMA était de 119 000 KDA ce qui a porté sa participation à 1 148 000 KDA. Cette participation à l'augmentation du capital a été approuvée par le conseil d'administration de GEMA lors de sa séance du 24 octobre 2013 et par l'AGEX du 15 avril 2015 ; elle est destinée au financement de l'hôtel Four Point à Oran.

Le versement du montant a été réalisé par chèque en avril 2015.

Une autre participation à l'augmentation du capital social de la S.I.H pour un montant de 900 millions de dinars a été autorisée par l'AGEX de GEMA du 04 octobre 2015. Il s'agit d'apports en numéraires libérables sur quatre (04) ans (2015-2018). Elle est destinée au lancement des projets suivants : École d'hôtellerie à Oran, Centre de thalassothérapie à Moretti (ALGER) et le Shopping Mal à Oran, approuvé par le CPE.

Les échéances de 2015 et 2016 ont été versées respectivement pour 63 et 279 millions de dinars. Ces nouveaux apports feront ressortir une participation cumulée de GEMA dans le capital de cette société de **2 048 000 000 DA**.

L'exercice 2015 a dégagé un résultat négatif de 2 301 528 KDA ; ce résultat négatif a justifié la constitution d'une provision pour pertes de valeur des titres S.I.H de 163 792 070, 40 DA et est due notamment à l'évolution des charges de la société au niveau des postes : autres charges opérationnelles, dotations aux amortissements et provisions et charges financières.

e. SAIDAL :

Acquisition en 2001 de titres pour 79 418 KDA ayant généré des dividendes de 4 000 KDA pour chacun des exercices (2015 et 2016). La société Sud cargos Algérie dans laquelle GEMA détient une participation de 38% est dissoute en 2008. La clôture de la liquidation est prévue pour la fin de l'exercice en cours en raison du montant de 9 millions de dinars qui reste à recouvrer auprès du fisc.

1.2 L'organisation de GEMA : d'un point de vue organisationnel la société

1.2.1 La structure de l'entreprise :

1.2.1.1 Le statut organique :

a) Direction Générale (D.G) :

Les proches collaborateurs du directeur général sont les chargés :

- Assistant de la sécurité ;
- De l'audit.

b) Direction Organisation et Système d'Information (D.O.S.I) :

Cette direction est composée du directeur et son secrétariat, d'une équipe d'informaticiens ; et dans ce cadre elle est chargée d'assurer :

- La conception et la réalisation des systèmes d'information ;
- La conception et la gestion du dictionnaire de données de l'entreprise ;
- Les choix techniques sur les aspects hardware, software et réseaux ;
- Le développement et la rentabilisation des ressources informatiques ;
- L'efficacité des schémas organisationnels et informationnels ;
- La normalisation et codification des procédures et supports ;
- La mise en place, le suivi et la conservation du schéma organisationnel de GEMA ;
- Conception et mise en œuvre des schémas informationnels de l'entreprise en collaboration avec les fonctions centrales ;

- Participation à la définition du plan informatique conformément au schéma approuvé par la direction générale et dans le cadre de développement de l'entreprise ;
- Mise en œuvre de la politique informatique entreprise ;
- Gestion des procédures de gestion et d'organisation (développement, mise en œuvre et mise à jour) ;
- Elaboration, suivi de la réalisation et diffusion des manuels de procédures (adaptation et mise à jour).

c) Direction Finances et Comptabilité et Portefeuille (D.F.C.P) :

Elle est chargée de :

- L'élaboration et suivi des politiques en matière de comptabilisation, du budget et de gestion des finances de l'entreprise ;
- L'élaboration et suivi des procédures ;
- La gestion centralisée de la trésorerie ;
- La centralisation des comptabilités des agences maritimes.

Le développement de portefeuille a pour mission l'élaboration et l'évaluation périodique des plans stratégiques de développements successifs, la gestion du portefeuille de l'entreprise et ses filiales et ses différentes prises de participation.

Ses missions et attributions se résument au :

- Définition des objectifs stratégiques de développement de l'entreprise ;
- Suivi de l'environnement concurrentiel et de l'analyse prospective ;
- Contrôle et suivi technique de la consignment, des filiales et des sociétés en participation (fiche analytique d'activité, bilan commercial d'activité et reporting financier) ;
- Élaboration et développement d'une base de données commerciale ;
- Élaboration des études stratégiques et économiques ;
- Gestion du centre de documentation technique ;
- S'occuper de la création de nouvelles filiales à l'avenir ;
- Assurer le suivi des filiales constituées dans le cadre de portefeuille sur les plans statistiques et politique générale.

d) Direction Administration Générale et Affaires Juridiques (D.A.G.A.J) :

Bureau d'ordre général, il comprend :

i. Sous-direction administration générale :

Elle est chargée de :

- L'élaboration et suivi des politiques en matière de comptabilisation, du budget et de gestion de finances de l'entreprise ;
- L'élaboration et suivi des procédures ;
- La gestion centralisée de la trésorerie ;
- La centralisation des comptabilités des agences maritimes ;
- Contrôle et l'assistance des agences maritime en la matière ;
- Les moyens généraux : la gestion du patrimoine du siège, la gestion des archives ainsi que la gestion financière et comptabilité.

ii. Sous- direction ressources humaines :

Elle est chargée de :

- La convention collective ;
- L'élaboration et le suivi des politiques en matière de gestion du personnel ainsi que la gestion des carrières et de formation ;
- L'élaboration et le suivi des procédures concernant les ressources humaines ;
- La centralisation des données ;
- Le contrôle et l'assistance des agences maritimes.

e) Direction Exploitation Commerciale (D.E.C) :

La direction exploitation commerciale est responsable de la politique commerciale de l'entreprise (objectifs commerciaux, moyens, stratégie de GEMA), ainsi que l'imitation des actions de marketing en direction de nouvelles débouchés aux produits et présentation de l'entreprise, ses missions et attributions se résument en :

- Suivi de l'exploitation commerciale des agences maritimes ;
- Élaboration de nouveaux marchés, identification des présentations existantes ou des opportunités de développement des produits ;
- Surveillance des évolutions du marché et de la concurrence ;

- Suivi et consolidation de la situation financière des armateurs.

Elle se divise en deux (02) sous directions :

i. Sous-direction consignation :

Son rôle consiste à :

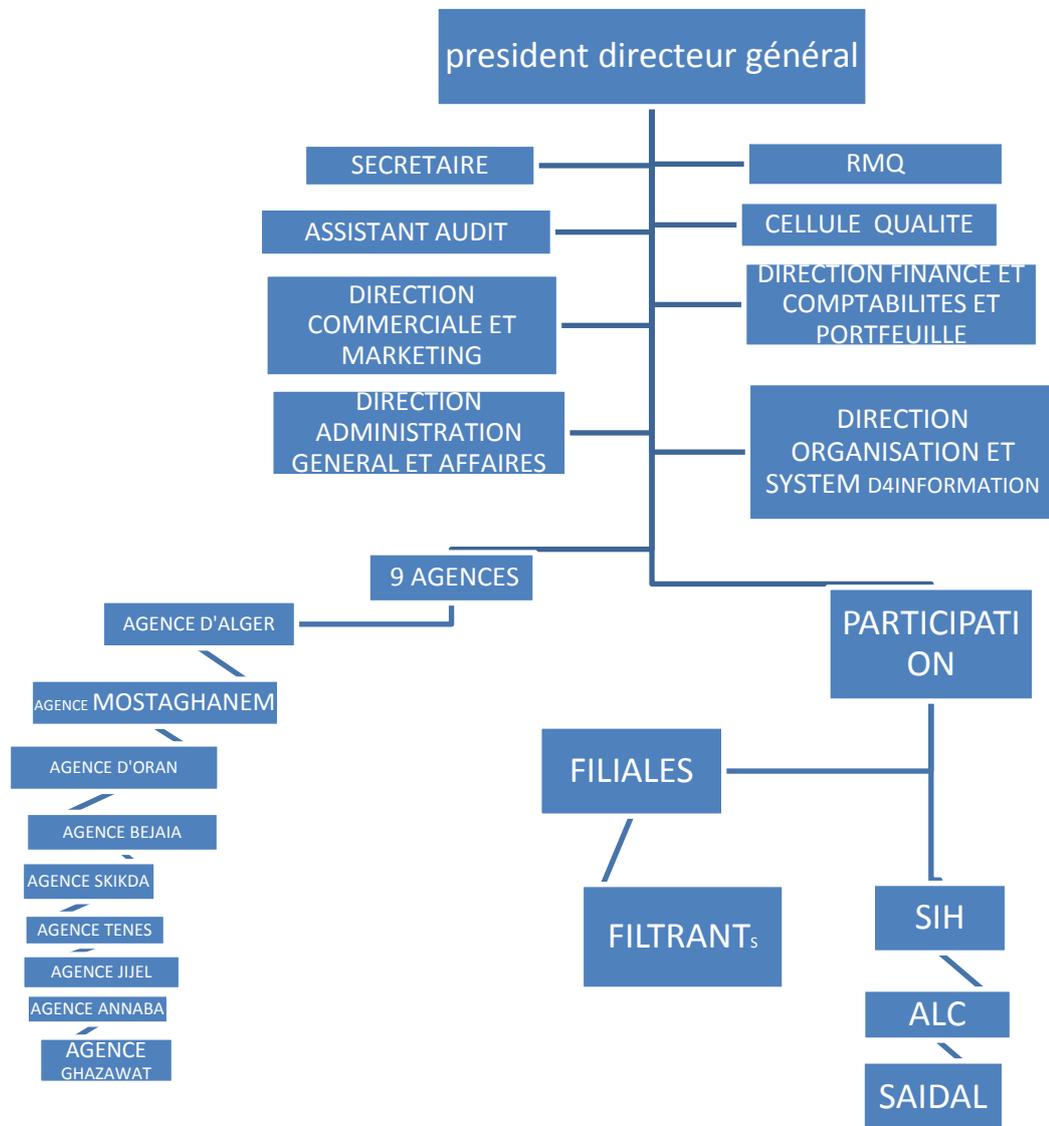
- Élaborer et faire appliquer de politiques commerciales et tarifaires harmonieuses à travers toutes les agences maritimes en matière de consignation des navires et des conteneurs ;
- Initier et développer des actions de marketing ;
- Consolider les comptes armateurs ;
- Contrôle et assistance des agences maritimes ;
- Faire assurer une qualité de service, continuellement améliorée, envers la clientèle de l'entreprise.

ii. Sous-direction recrutement fret en ligne régulières :

Elle est chargée de :

- Maitriser l'activité de transport maritime ;
- Développer la clientèle de l'entreprise ;
- Suivi opérationnel au plan du conseil en transport maritime des clients de l'entreprise.

Schéma n° 3 : Organigramme de la société GEMA .



Source : un document interne à l'entreprise.

Section 2 : rapport général de commissaire aux comptes 2016 adapté aux normes algériennes d'audit (NAA).

Après avoir présenté l'entreprise GEMA on va essayer de réadapter le rapport général de commissaire aux comptes de l'année 2016 aux normes algériennes d'audit en se basant sur la définition et le champ d'application de chaque norme.

Si la norme est respectée on la mentionne sinon il y a une possibilité que la norme ne concerne pas le rapport parce que ces normes traitent la mission d'auditeur dans tous leurs aspects (préparation de mission, lettre de mission...etc.).

Le commissaire aux comptes examine dans son rapport tous les états financiers comprenant le bilan, les comptes de résultats, le tableau de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie ainsi que les annexes pour l'exercice 2016, établis selon la forme des documents de synthèse prévus par le système comptable financier suivant la loi 07-11 du 25 Novembre 2007, ainsi que le rapport de gestion du Conseil d'Administration.

L'examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et a donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôle que nous avons considérés nécessaires en égard aux règles de diligences normales.

Le but de notre travail est d'analyser ce rapport selon les nouvelles normes algériennes NAA en tenant compte chaque norme, son champ d'application et l'objectif de la norme requise.

1- Analyse du rapport selon les NAA : on va traiter chaque norme à part en sortant à la fin par le degré de performance de ces normes et les critiques qu'on peut relever, et sa pour les 8 premières normes :

1.1- NAA 210 Accord sur les termes des missions d'audit

En rappelant que cette norme traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit. Elle concerne toutes les missions d'audit des états financiers historiques complets ou partiels ainsi que les missions connexes, avec certaines particularités pour les audits récurrents et les audits des petites entités.

Après avoir étudié le rapport du commissaire aux comptes, les conditions de l'accord sur les termes des missions d'audit sont *respectées*.

Détaille : en cohérence avec la norme NAA 210 on peut tirer du rapport les objectifs suivants :

- L'objectif et l'étendu de l'audit :

En exécution de la mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée en vertu de la résolution de l'assemblée générale ordinaire de l'entreprise EPE GEMA SPA, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport général portant sur :

- La référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit :
 - Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce ;
 - Loi n° 91-09 du 27 avril 1991, relative à la profession d'experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés ;
 - Décret législatif n° 93-09 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, et
 - Décision du Ministre de l'économie n° 103/SPM/94 du 02 février 1994 relatives aux normes des diligences professionnelles des commissaires aux comptes...
 - Note CNC n°341/MF/CNC/2011 du 19 octobre 2011, portant note méthodologique de première application du nouveau système comptable financier.
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers est respectée.

Détaille : Nous avons examiné les états financiers ci joint de l'entreprise EPE GEMA SPA, pour l'exercice clos au 31 décembre 2016 comprenant le bilan, les comptes de résultats, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres ainsi les annexes, établis selon la forme des documents de synthèse prévus par le système comptable financier suivant la loi 07-11 du 25 Novembre 2007.

- L'absence d'une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur.

Et en ce qui concerne ce point, on trouve que c'est impossible de répondre à cette exigence en absence d'une lettre de mission

- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement. Le planning et la réalisation de l'audit, tous ces éléments précédents ne sont pas **vérifiés**. Et tout cela en **absence** d'une lettre de mission.

La direction doit fournir des déclarations écrites pour justifier des éléments probants des états financiers ou des assertions les sous tendant.

1.2- **NAA 505 confirmations externes :**

Analysant cette norme qui de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants. on va opter l'analyse par établir une procédure de confirmation externe.

Cette procédure est mise en place Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les de mandes de confirmation ce qui implique notamment :

- De déterminer les informations à faire confirmer ou à demander.
- De sélectionner les tiers appropriés à confirmer.
- De concevoir les demandes de confirmation.
- De procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que leur suivi.

Dans ce cas-là, il y a pas eu lieu de procédure de confirmation externe en raison d'absence d'éléments non probants.

Mais il était préférable de procéder à une confirmation externe en ce qui concerne les dettes envers l'entreprise YYY qui date depuis longtemps :

Détaille : Je recommande à la société GEMA et après un rapprochement auprès des services de la YYY surtout, car elle est en même temps client et fournisseur en vue d'assainir ces dettes. Donc GEMA doit opter à une opération d'assainissement de cette rubrique, afin de donner une image fidèle à ses états financiers et en particulier, la rubrique dettes fournisseurs.

1.3- **NAA 560 Évènements postérieures à la date de clôture**

Rappelant que cette norme traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Dans le cadre de cette norme on va traiter les événements postérieurs à la date clôture dans le rapport de commissaire aux comptes, et plus explicitement les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. Ce sont les événements survenus :

- Entre La date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur ;
- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant.
- Le référentiel comptable applicable identifie deux types d'événements :
- Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture,
- Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

Traitant le rapport, on conclut qu'il n'y a pas eu lieu d'événements postérieurs à la clôture dans l'exercice 2016 et donc la NAA 560 ne comporte pas d'effets sur notre analyse.

1.4- **NAA 580 déclarations écrites :**

Rappelant que cette norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction dans un audit des états financiers.

Cette norme est pour objectif que traiter les déclarations écrites en tant qu'éléments probants.

Les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants. Le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueille concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques.

En comparant ces conditions avec les éléments qui sont dans le rapport du commissaire aux comptes, on trouve que la présente norme a fait son objet d'étude et que les critères sont respectés.

Donc, selon les critères et les éléments requis nous certifions exact le montant des rémunérations des 10 personnes les mieux rémunérées, mentionné dans le document établi par l'organe dirigeant de l'entreprise.

Et que le montant global des rémunérations brutes versées aux dix (10) personnes les mieux rémunérées pour la période allant jusqu'au 31 décembre 2016 s'élève à : **33 728 857,88**

DA(Trent Trois Million Sept Cent Vingt Huit Mille Huit Cent Cinquante Sept Dinars 88 cts).

1.5- NAA 300 : planification d'un audit des états financiers

Rappelant que cette norme traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traitées séparément.

Dans le cadre de cette norme, on va prévoir à une planification de la mission de l'audit qui consiste à prévoir l'approche des travaux, ceci est respecté dans le rapport du commissaire aux comptes de l'entreprise GEMA.

Détaille : du rapport général du Commissariat Aux Comptes Sur les comptes annuels de l'exercice clos au 31/12/2016, on conclut que les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres l'équipe d'audit sont adéquates.

Notre examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et a donc comporté les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôle que nous avons considérés nécessaires en égard aux règles de diligences normales.

En ce qui concerne la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux, ce n'est pas mentionné au niveau du rapport du commissaire aux comptes.

Dans le cadre de cette norme il n'y a pas une planification en ce qui concerne l'étendue et la nature de la supervision qui se mis dans le rapport du commissaire aux comptes de l'entreprise GEMA.

La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission n'est pas respecté car il n'y a aucune planification en terme de ressources.

1.6- NAA 500 Éléments probants :

Rappelant que cette norme explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit des états financiers et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

En focalisant sur les éléments probants suffisants et appropriés, le caractère suffisant représente la dimension quantitative, la quantité d'éléments à collecter dépend du degré de risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés. Le caractère approprié représente la dimension qualitative c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.

La pertinence et la fiabilité des éléments probants consiste dans La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants dépend de leur origine et de leur nature, et des circonstances dans lesquelles ils ont été collectés (les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne), dans ce cas la cas conditions sont **vérifiés**.

Détaille : Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes, La pertinence repose sur l'objectif de la procédure d'audit et de l'assertion dont il s'agit, cela est vérifié selon la présente norme.

Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

1.7- NAA 510 : missions d'audit initiales- soldes d'ouvertures :

Analysant cette norme d'audit qui traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Une mission d'audit initiale est une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'audit, et ont été audité par un auditeur précédent.

La présente norme traite les soldes d'ouvertures qui consiste à consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états financiers afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, dans ce cas ces éléments sont pris en charge et vérifiés. Et pour plus de détaille les données mentionnées dans les états financiers sont prises de l'exercice 2015.

1.8- NAA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.

Rappelant que cette norme traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, et la forme et du contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectués selon les normes NAA, et a abouti à la formulation d'une opinion non modifiée.

Une opinion non modifiée est une opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

La présente norme dans ses aspects se focalise sur les fondements de l'opinion sur les états financiers qui consiste à se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable applicable, ainsi conclure que s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leurs ensemble ne comporte pas d'anomalies significatives.

En étudiant ces aspects, on conclut que tous les termes de cette norme sont vérifiés.

Détaille : après avoir analysé le rapport, nous certifions que les comptes annuels tels que annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères, donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice arrêté au 31-12-2016, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre entreprise GEMA.

2- Les suggestions accordées au consultant de l'entreprise GEMA :

Ce point consiste dans l'étude des performances au sein de l'entreprise GEMA tout en mis à disposition un interview aux mains de consultant de l'entreprise pour nous permettre de sortir avec des recommandations et suggestions qui habilite l'intégration des normes algériennes d'audit près de l'environnement de l'entreprise.

Donc on a préparé un ensemble des questions constituant cet interview, cela est présenté comme suit avec les réponses appropriés :

- Votre organisation dispose – t – elle d'audits externe (effectuer par un cabinet ou un expert-comptable) ?

Réponse : effectivement, notre organisation dispose de l'audit légal comme audit externe qui fait l'objet d'un commissariat aux comptes et l'examen des différents comptes de l'entreprise.

- Quelle est la fréquence des audits effectués ?

Réponse : l'audit est effectué dans notre organisation semestriellement en matière d'audit légal bien sûr.

- L'audit interne est-il vraiment mit en œuvre ?

Réponse : en ce qui concerne ce sujet notre audit interne n'est pas opérationnel depuis 2011, et cela est dû au manque d'effectifs au niveau d'autres postes.

- Vous en pensez quoi des normes algériennes d'audit ?

Réponse : au sein de notre organisation, on trouve que ces normes algériennes vont donner plus de performance à la structure d'audit.

- Votre organisation possède telle des méthodes comptables écrites ?

Réponse : oui effectivement, il ya des procédures et des méthodes écrites qui sont mises en place pour procéder aux différents taches.

- Est-ce qu'il y a une procédure précise à suivre pour adopter les normes algériennes d'audit au sein de votre organisation ?

Réponse : oui après les décisions qui ont été édités portant les normes algériennes d'audit, nous travaillons à installer des procédures qui s'adaptent aux normes algériennes d'audit.

- Planifiez-vous de réintégrer l'activité audit interne selon les nouvelles exigences ?

Réponse : récemment on a prévu de mettre en place des nouvelles opportunités selon les besoins en matière d'audit interne.

En exploitant les données et les informations qui nous a fournis le consultant de l'entreprise GEMA, plus l'analyse précédente du rapport de commissaire aux comptes de l'exercice 2016 adapté aux normes algériennes d'audit, on voit qu'il est nécessaire de conclure notre pratique par donner un nombre important de recommandations et suggestions pour l'entreprise GEMA qui permettent de revoir les mécanismes adoptés et mieux gérer les différentes structures de l'organisation selon les nouvelles exigences et les normes algériennes d'audit NAA.

Cependant, on va présenter les différentes suggestions qu'on a pu aboutir

Suggestions :

Après avoir finalisé notre cas pratique nous avons pu donner quelques suggestions aux responsables de GEMA, parmi ces suggestions on cite :

- L'adoption des procédures qui habilite la mise en œuvre des normes algériennes d'audit.
- Disposer des compétences qualifiées pour procéder à l'application rigoureuse de ces nouvelles normes.

La nécessité d'assurer une formation pour le personnel chargé des missions d'audit interne en tous ce qui concerne ces normes NAA pour bien les maîtriser et avoir plus de performance en qualité de contrôle, et sa vue l'insuffisance éprouvée par les professionnels et l'insuffisance des contrôles sur ces derniers

Conclusion générale

Conclusion générale

À travers la promulgation de la loi 07/11 du 25 novembre 2007, relative au système comptable financier (SCF), l'Algérie a adopté le SCF qui est inspiré des normes comptables internationales (IAS/IFRS) à compter de 1^{er} janvier 2010.

La convergence vers les normes internationales IAS/IFRS est un grand pas en matière de modernisation du monde de gestion des entités économiques Algériennes, le SCF a harmonisé la pratique comptable en Algérie avec les pratiques universelles.

Mais contrairement l'Algérie restera en retard dans le domaine de l'audit, suivant le dernier rapport sur la compétitivité globale « GCR » pour l'année 2016/2017 publié par le forum économique mondial « WEF » Algérie est classé 135^{ème} parmi les 138 pays du monde dans la performance des normes d'audit et de rapport et occupe la position 100 en ce qui concerne la protection des intérêts des actionnaires minoritaires qui est considérée comme un des rôles de l'audit, et peut être ce qui le prouve pratiquement sont les scandales de corruptions qui ont émergé récemment pour la plus grande entreprise nationale SONATRACH et ces contrats suspects avec l'entreprise SAIPEM.

Bien que ça ne soit pas une première même au niveau international vu les scandales financiers qui ont eu lieu aux débuts du 21^{ème} pour certaines grandes entreprises comme Enron, World Com, Xerox et Merqui a causé leur faillite et l'effondrement d'un grand cabinet d'audit « Arthur Anderson ». Ceci après son échec de découvrir les difficultés financières dans les états financiers audités.

À cette situation le monde n'est pas resté indifférent, la pression réglementaire sur les cabinets d'audit a énormément augmenté, il y avait plusieurs réflexions sur des mesures correctionnelles notamment la loi Sarbanes-Oxley en 2002 aux États-Unis ensuite la création des nouvelles normes internationales d'audit ISA conçues par la Fédération internationale des comptables IFAC qui les a révisé récemment pour l'audit des états financiers clôturés au 15/12/2016 et au-delà. Ceci dans le but d'avoir une référence qui réduit l'écart de performance entre les praticiens du monde.

Mis à part le pessimisme, l'Algérie à cet égard, a pris de nombreuses mesures visant d'un côté la réforme et le développement de la situation et d'un autre côté, pour la concrétisation de l'application du SCF, entre autre la constitution d'une commission ministérielle de normalisation, la promulgation de la loi 10/01 du 29/06/2010 organisant la

profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréé, et enfin la publication des quatre premières normes algériennes d'audit NAA 210,505,560 et 580 le 04/02/2016 par le CNC puis les quatre deuxièmes normes NAA 300,500,510 et 700 le 11/10/2016, dernièrement les troisièmes quatre normes NAA 520, 570, 610 et 620 du 15/03/2017, qui sont inspiré purement des normes ISA. Ces NAA vis à donner plus de crédibilité aux audits effectués par nos professionnels.

En effet, il va de soi qu'un référentiel comptable fondé sur un référentiel international se doit être audité selon un référentiel international, ou s'en inspirant largement pour assurer l'utilisateur des états financiers de l'entité auditée, que la mission d'assurance portant sur ces états, procède de diligence à tous les moins proches de la pratique internationale.

L'adoption des NAA doit être accompagnée par des mesures de formation et d'information afin de permettre l'application rigoureuse des NAA à cause de l'insuffisance éprouvée par les professionnels et l'insuffisance des contrôles sur ces derniers, ces actions doivent être prises par le conseil national de comptabilité pour préparer une atmosphère agréable pour la bonne application du nouveau référentiel d'audit.

Nous avons tenté à travers ce travail de recherche de soulever la problématique suivante : Quelle est la valeur ajoutée apportée par les normes algériennes d'Audit par rapport aux normes internationales d'Audit ? ». Après avoir mené notre recherche on n'a pas trouvé assez de divergence car ces normes algériennes d'audit sont purement inspirées des ISA (international standards acouting) réadapté au contexte algérien.

Teste des hypothèses :

Pour l'hypothèse une, elle est juste parce que l'acceptation des normes internationales d'audit ISA sur le plan international est suffisamment démontrée.

L'hypothèse deux est juste, car on n'a pas un référentiel complet pour les professionnels d'audit comme par exemple le code de déontologie, les normes de qualité du rapport du commissaire aux comptes qui sont nécessaire pour un rapport d'audit de haut qualité et qui répond aux besoins des utilisateurs.

L'hypothèse trois est relativement fausse car jusqu'à maintenant la mise en place d'un institut d'expertise comptable et commissariat aux comptes en intégrant la formation ISA, n'a pas eu lieu.

L'hypothèse quatre est juste pour le moment actuel il n'y a pas une plateforme pour l'application rigoureuse des NAA à cause de l'insuffisance éprouvée par les professionnels sachant que les professionnels algériens n'ont pas eu des normes bien claires et commune à

suivre et aussi ils sont moins qualifiés pour faire un audit de qualité vu l'insuffisance des formations initiales et continues et le gap accru qui sépare le milieu académique du milieu professionnel car au moment où l'Algérie a adopté le SCF plusieurs professionnels ont pensé que ce n'est qu'un changement de nomenclature.

Les limites de la recherche :

On a trouvé assez de difficulté pour traiter ce thème car y a pas d'ouvrages ou d'article scientifique qui le traite vu sa nouveauté, même c'est par anticipation qu'on a abordé ce thème car la panoplie des normes n'est pas encore atteint. Ces normes n'ont pas encore opérationnels dans la majorité des entreprises.

Enfin, malgré qu'on ait abordé les différents concepts ayant trait à l'audit en Algérie, les normes algériennes d'audits notamment. Il est utile de signaler ici qu'il y a des points implorants qui peuvent faire l'objet-dans le future proche- d'une étude comme :

- L'audit et la gouvernance d'entreprise ;
- L'audit comme solution au problème d'agence ;
- Les normes algériennes d'audit enjeux et perspective.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages :

1. Benoit Pigé : « audit et contrôle interne », édition EMS, 2001.
2. Collins Lionel et Valin Gérard : « audit et contrôle interne/ principe, objectifs » édition Dalloz, 2009
3. Dr. Khelassi réda : « les applications de l’audit interne », édition Houma, 2010
4. Obert Robert : « révision et certification des comptes », édition Dunod, 2012.
5. Hamzaoui Mohamed, Gestion des risques d’entreprise et contrôle interne, Pearson, Pairs.2008.
6. Mercier Antoine, Merle Philipe, Audit et commissariat aux comptes 2013-2014, Éditions Francis Lefebvre, Paris, 2012.
7. Elisabeth Bertin, Christophe godowski, Rédha khelassi Manuel de comptabilité et audit, Berti Editions, Alger, 2010.
8. Tokiniaina Rananjason Ralaza, marie-christine Rosier, Guillaume Saby, comptabilité et audit, édition Dunod, 2015.
9. Renard J., “Théorie et pratique de L’audit interne” 4ème édition, Eyrolles, Paris, édition Dunod, 2003.
10. Obert R, Mairesse M.P, “Comptabilité et audit : Manuel et Applications”, 2ème édition, Dunod Paris, 2009.
11. Mikol A., 2000, “ forme d’audit : L’audit interne encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit”, Economica, Paris.
12. Spencer Pickett K.H., 2005, “The Essential Handbook of Internal Auditing”, John Wiley & Sons Ltd, England.
13. Jensen M. C., Meckling W. H. Theory of the firm : Managerial behavior; Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, 1976.
14. Depret, M.H., Hamdouch, A., Gouvernement d’entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck, 2005.
15. Charreaux Gérard, Les théories de la gouvernance : du gouvernement des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, Cahiers du Fargo, paris, 2004.

Articles :

Kamel Beniaiche, L'audit interne est au centre des enjeux économiques, El Watan, 30/06/2012.

Sites :

- 1) http://www.procomptable_
- 2) <http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-ifac>
- 3) <http://cn-cncc.dz/>.
- 4) [ww.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com).

Revues :

- 1) La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik ».n° 2, page 13.
- 2) Jensen M, Meckling W., 1976, "Theory of the firm : managerial behavior, agency cost, and ownership structure", Journal of Financial Economic.

Lois et réglementations :

- 1) La loi n° 2010-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable agréée.
- 2) Décision n° 002 du 04 Février 2016 de Monsieur le ministre des finances portant normes algériennes d'audit : NAA (210-505- 560-580).
- 3) Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le ministre des finances portant norme algériennes d'audit : (300-500-510-700).
- 4) Décision N° 23 du 15 Mars 2017 de Monsieur le ministre des finances portant normes Algériennes d'audit : (520-570-610-620).

Normes :

Norme Internationale D'audit ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes Internationales d'audit".

Mémoires

- 1) Mansour Halima, L'impact d'application du système comptable financier sur la profession d'audit comptable et financier en Algérie, école supérieure de commerce, 2012-2013.
- 2) Mahdi Abdelkrim, Rapprochement entre la pratique de l'audit en Algérie et les normes internationales d'audit, école supérieure de commerce 2013-2014.

Les Annexes

Annexe 1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES

DECISION N°.....DU.....CORRESPONDANT AU.....
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT.

Le Ministre des Finances,

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;

DECIDE:

Article 1^{ER}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit -210- «accord sur les termes des missions d'audit »,
- La Norme Algérienne d'Audit -505- «confirmations externes»,
- La Norme Algérienne d'Audit -560- «événements postérieurs à la clôture»,
- La Norme Algérienne d'Audit -580- «déclarations écrites».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le

04 FEV. 2016

LE MINISTRE DES FINANCES



NAA 210 – ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Sommaire

I.	Introduction	2
	Champ d'application de cette norme	2
II.	Objectifs	2
III.	Conditions préalables à un audit.....	2
IV.	Contenu de la lettre de mission	3
	4.1- Principaux termes de la mission d'audit.....	3
	4.2- Audits récurrents	3
V.	Modification des termes de la mission dans le cadre d'une mission d'audit contractuel. .	4
VI.	Autres particularités.....	5

I. Introduction

Champ d'application de cette norme

1. Cette NAA (Norme Algérienne d'Audit) traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.
2. Elle concerne toutes les missions d'audit des états financiers historiques complets ou partiels ainsi que les missions connexes, avec certaines particularités pour les audits récurrents et les audits des petites entités.
3. Les modèles de lettres de mission proposés en annexes ne constituent que des exemples qui doivent être adaptés aux exigences et conditions particulières de la mission.
4. Dans la présente norme, il est entendu par auditeur, le commissaire aux comptes ou l'auditeur contractuel selon le cas.

II. Objectifs

5. L'objectif de l'auditeur 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 :
 - en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies; et
 - après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.
6. L'auditeur 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.

III. Conditions préalables à un audit

7. L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies et notamment que:
 - Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif de ses états financiers,
 - La direction reconnaît, comprend et assume ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation sincère des états financiers ;
 - La direction considère nécessaire la mise en place d'un système de contrôle interne efficace;
 - La direction n'opposera aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer. nécessaires à l'accomplissement de la mission;
8. Dans l'hypothèse où les conditions préalables ne sont pas réunies, ou si sur la base des limitations imposées par la direction, l'auditeur anticipe qu'il ne pourra pas exprimer une opinion sur les états financiers, ce dernier doit s'entretenir avec la

direction ou le gouvernement d'entreprise et s'il n'y est pas remédié, refuser la mission, sauf si la réglementation ne l'en empêche.

IV. Contenu de la lettre de mission

4.1- Principaux termes de la mission d'audit

9. Les termes de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit et doivent inclure:

- L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit.
- Les responsabilités de l'auditeur;
- Les responsabilités de la direction;
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;
- Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur,
- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement.
- Le planning et la réalisation de l'audit ;
- En raison des limites inhérentes à un audit, de même que de celles relatives au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué;
- La direction doit fournir des déclarations écrites pour justifier des éléments probants des états financiers ou des assertions les sous tendant;
- La direction doit rendre disponible à l'auditeur un projet d'états financiers et toutes autres informations utiles en temps voulu pour lui permettre de compléter l'audit selon le calendrier proposé;
- La direction doit informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait connaissance au cours de la période s'écoulant entre la date du rapport d'audit et celle à laquelle les états financiers sont approuvés.

10. Par ailleurs, et dans les cas où cela s'applique, la lettre de mission doit inclure, notamment, les points suivants:

- Dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et experts.
- Dispositions concernant l'implication des auditeurs internes et d'autres personnels de l'entité.
- Dispositions à prendre avec l'auditeur précédent, le cas échéant, dans le cas d'un audit initial.

4.2- Audits récurrents

11. La lettre de mission initiale établie par l'auditeur, la première année de sa mission, doit être approuvée, par les deux parties concernées, préalablement à la mise en œuvre des travaux de vérification et de contrôle.

- 12.** Au cours de sa mission, l'auditeur détermine s'il est nécessaire de rappeler ou de reformuler à l'entité le contenu de la lettre de mission notamment lorsque :
- Il existe des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions de l'auditeur ;
 - Des problèmes particuliers sont rencontrés par l'auditeur dans la mise en œuvre de ses travaux ;
 - Des changements sont intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
 - Il est constaté une évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entité ;
 - La survenance d'un événement ou une demande de l'entité qui nécessite des diligences supplémentaires de l'auditeur.
- 13.** Les éléments révisés sont, soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

V. Modification des termes de la mission dans le cadre d'une mission d'audit contractuel.

- 14.** L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'existe aucun motif raisonnable de le faire.

Par exemple, une limitation de la mission d'audit par la direction ne peut être demandée si celle-ci a pour finalité d'éviter d'obtenir une opinion avec réserve sur certains aspects.

- 15.** Lorsqu'avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire, et apprécier les implications légales et réglementaires éventuelles.
- 16.** Si l'auditeur est en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit, en une mission d'audit limitée ou un service connexe, l'auditeur et la direction doivent convenir des nouveaux termes et les consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d'accord écrit. Le rapport de l'auditeur ne doit pas faire référence à la mission originale, ni faire part des procédures engagées dans celle-ci, sauf si la nouvelle mission serait concernée par ces procédures.
- 17.** Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit initiale, il doit :
- Se démettre de la mission d'audit lorsque ceci est possible en vertu de la loi ou la réglementation applicable; et
 - Déterminer s'il existe une quelconque obligation, soit contractuelle ou autre, de rendre compte des circonstances à d'autres tiers, tels que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

VI. Autres particularités

- 18.** Dans le cas d'audits conjoints où la mission est dévolue à plusieurs auditeurs, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.
- 19.** Dans le cas d'une lettre de mission commune, celle-ci devra préciser, la répartition des travaux entre les auditeurs et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux.
- 20.** Lorsque l'auditeur d'une entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également auditeur d'une ou d'autres entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs entités.
- 21.** Lorsque l'auditeur choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

Modèle de lettre de mission (à adapter selon la nature de la mission, légale ou contractuelle)

Exemple : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes

Entête du cabinet

N° agrément :

N° d'inscription au tableau :

Adresse :

Tél/fax :

....., le

À l'attention de : La direction de l'entité

Madame / Monsieur,

Dans le cadre du mandat de commissaire aux comptes de votre (l'entité), je vous confirme ci-après les dispositions relatives à ma mission pour les exercices n, n+1, n+2.

1. Objectif et étendue de l'audit des états financiers

Dans le cadre de cette mission, je procèderai à un audit des états financiers de votre (l'entité) avec pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de votre (l'entité).

Il se traduira par l'émission de rapports d'expression d'opinion et de rapports spéciaux prévus par le code de commerce et la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et les textes subséquents.

Je procèderai à un audit selon les normes d'audit applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Je vous rappelle, à ce titre, qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également, à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les informations fournies.

2. Responsabilité du commissaire aux comptes

Je tiens à souligner que, du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites consubstantielles à l'audit, ainsi que de celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non détection d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, je ne peux non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences

Norme Algérienne d'Audit 210

majeures dans le système comptable et de contrôle interne générant des anomalies significatives pourraient être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de mes travaux, je ne manquerais pas de vous en informer aussitôt.

Je suis soumis au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article 71 de la loi 10-01 sus visée et je ne pourrais en être délié que dans les conditions précisées par son article 72.

3. Responsabilité des dirigeants sociaux de (l'entité)

Je vous rappelle que l'établissement des états financiers annuels de votre (l'entité) incombe à ses dirigeants sociaux et que cette responsabilité implique :

- La tenue d'une comptabilité conforme aux règles et principes comptables édictés par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents ;
- La mise en place d'un système de contrôle interne adéquat.

Les dirigeants sociaux sont également tenus de :

- mettre à ma disposition tous les documents comptables de (l'entité), et de manière générale, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de ma mission, notamment les procès-verbaux de toutes les assemblées des actionnaires et des conseils d'administration;
- me permettre le libre accès aux personnels, auprès desquels je considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Le projet des états financiers annuels qui seront soumis au conseil d'administration ou organe de gestion me seront remis 45 jours avant la date de la réunion ayant pour objet l'arrêté des comptes.

Mais, bien entendu, j'interviendrai préalablement sur les projets qui seront établis, entre temps, et soumis aux organes délibérants.

Je vous saurai gré de m'adresser :

(Par exemple) :

- les convocations correspondantes dans les délais prévus par le code de commerce ;
- un état des nouvelles conventions règlementées dans le mois qui suit leur conclusion ;
- un état des conventions règlementées en cours dans le mois suivant la clôture de l'exercice.

4. Planning d'intervention et équipe affectée à la mission

Le planning d'intervention pour le premier exercice est le suivant :

Par exemple :

Janvier :

Février :

Etc....

Ce planning d'intervention sera établi chaque année en concertation étroite avec vos services. J'attire néanmoins votre attention sur le fait que le respect de ce calendrier reposera sur l'hypothèse selon laquelle vos comptes auront été arrêtés et mis à ma disposition dans les délais convenus me permettant de mener à son terme ma mission.

Je souligne, par ailleurs, que la mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques.

Je compte sur votre entière collaboration ainsi que sur celle de votre personnel afin que l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires soient mis à ma disposition dans des délais raisonnables.

Il sera de ma responsabilité de garantir un service de qualité à l'entité. Je serai assisté dans ma mission par :

(Identité, qualification professionnelle et statut).

En cas de nécessité, il sera fait appel à des personnes ayant une connaissance spécialisée pour m'assister dans l'exécution de ma mission.

4. Lettre d'affirmation

Afin d'éviter tout risque d'omission d'informations importantes et de confirmer diverses déclarations recueillies au cours de la mission, je demanderai à la direction, à la fin des travaux d'audit, une lettre d'affirmation. Cette lettre permet notamment de donner l'assurance que toutes informations et décisions importantes, notamment celles concernant les engagements de votre (l'entité) vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels, sont correctement reflétées dans les comptes annuels ou, si elles ne peuvent l'être, qu'elles sont prises en considération dans l'établissement des états financiers (l'annexe).

5. Honoraires

Nous avons convenu de fixer mes honoraires àDA hors taxes et débours.

Selon le calendrier de ma mission, mes honoraires seront facturés de la manière suivante:

Insérer calendrier de facturation et paiements

Norme Algérienne d'Audit 210

Je vous informerai immédiatement de tout événement pouvant affecter de manière significative mes honoraires et serions amenés, le cas échéant, à les réviser.

Veillez me retourner l'exemplaire, ci-joint de cette lettre, revêtu de votre signature et de la mention reproduite à la main « lu et approuvé ».

Je vous prie d'agréer, Madame / Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

L'entité

Date :

Madame / Monsieur :

Fonction :

NAA 505 : CONFIRMATIONS EXTERNES

SOMMAIRE

I.	Introduction	2
II.	Objectif.....	2
III.	Diligences requises.....	2
	III.1- Procédures de confirmation externe	2
	III.2- Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur.....	3
	III.3- Résultats des procédures de confirmation externe	3
	III.3.1- Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation.....	3
	III.3.2- Non-réponses	4
	III.3.3- Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés	4
	III.3.4- Divergences.....	4
	III.4- Confirmations tacites	4
	III.5- Évaluation des éléments probants obtenus	5

I. Introduction

- Champ d'application

1. La NAA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants.

II. Objectif

2. L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

III. Diligences requises

3. Une confirmation externe est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre.

- Une demande de confirmation expresse (confirmation positive) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande où en fournissant l'information demandée.
- Une demande de confirmation tacite (confirmation négative) est une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande

III.1- Procédures de confirmation externe

4. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmation, ce qui implique notamment:

- a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander. Il en est ainsi des soldes de comptes, de leurs composantes, des termes d'accords, de contrats ou d'opérations qu'une entité aurait conclus avec des tiers.
- b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent des éléments probants plus pertinents et plus fiables lorsque les demandes sont envoyées à un responsable qui, selon l'auditeur, a connaissance des informations dont il veut obtenir confirmation.
- c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées au bon destinataire et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement.
- d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que leur suivi.

5. Les facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent généralement:

- les assertions visées;
- les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques de fraude;
- la forme et la présentation de la demande ;
- l'expérience acquise antérieurement dans le cadre de la mission d'audit ou de missions similaires ;
- le mode de communication (par exemple, demande sur support papier, électronique

ou autre) ;

- le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourraient accepter de ne répondre qu'aux demandes de confirmation contenant une autorisation de la direction ;
- la capacité du tiers à confirmer ou à fournir l'information demandée (par exemple, le montant d'une facture isolée par opposition au solde total).

III.2- Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

6. Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :

- a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons.
- b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.
- c) mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

7. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion.

III.3- Résultats des procédures de confirmation externe

III.3.1- Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

8. Si l'auditeur relève des facteurs qui soulèvent des doutes sur la fiabilité d'une réponse à une demande de confirmation, il doit obtenir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes.

- Les réponses transmises par exemple par télécopie ou par courrier électronique, comportent des risques quant à leur fiabilité, car il peut être difficile d'établir l'origine du document et l'autorité du répondant, ou de détecter les altérations. Si l'auditeur est convaincu que ce processus est sécurisé et contrôlé de manière adéquate, la fiabilité des réponses est accrue.
- Si le tiers à qui est adressée la demande de confirmation fait appel à une autre personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures pour répondre aux risques que :
 - a) la réponse n'émane pas de la bonne source;
 - b) un répondant ne soit pas autorisé à fournir une réponse;
 - c) l'intégrité de la transmission ait été compromise.
- Lorsque l'auditeur reçoit une réponse verbale à une demande de confirmation, il peut, selon les circonstances, demander au tiers de lui répondre directement par écrit.

Si l'auditeur ne reçoit pas de réponse écrite, il doit chercher à obtenir d'autres éléments probants à l'appui de l'information fournie dans la réponse verbale.

9. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

III.3.2- Non-réponses

9. Une non-réponse est l'absence de réponse ou une réponse partielle du tiers à une demande de confirmation expresse, ou encore renvoi à l'auditeur d'une demande de confirmation parce qu'elle n'a pu être remise au destinataire.

10. En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Exemples de telles procédures:

- pour les soldes des comptes clients: examen d'encaissements et des documents de ventes, bons de livraison et d'expédition proches de la date de clôture;
- pour les soldes des comptes fournisseurs: examen des décaissements, documents d'achats et de réception proches de la date de clôture, ainsi que des correspondances en provenance de tiers.

III.3.3- Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants dont l'auditeur a besoin. S'il n'obtient pas la confirmation nécessaire, l'auditeur doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion.

III.3.4- Divergences

12. Une divergence est une différence dans une réponse entre l'information fournie par le tiers et celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

13. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers.

14. Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu d'évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. L'existence de divergence peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

III.4- Confirmations tacites

15. Les confirmations tacites fournissent des éléments moins probants que les confirmations expresses. L'auditeur ne doit les utiliser que si toutes les conditions suivantes sont réunies:

- a) l'auditeur a évalué que le risque d'anomalies significatives est faible et il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
- b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes de comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes;

- c) un taux de divergences très bas est attendu;
- d) l'auditeur n'est pas au courant de circonstances ou de situations qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation tacite à ignorer celles-ci.

III.5- Évaluation des éléments probants obtenus

16. L'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires.

Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :

- a) réponse reçue du tiers approprié dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence;
- b) réponse jugée non fiable;
- c) non-réponse;
- d) réponse divergente.

17. L'évaluation de l'auditeur, prise en compte avec les autres procédures d'audit qu'il a réalisées par ailleurs, peut l'aider à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires.

NAA 560 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

Sommaire

I.	Introduction	2
1.	Champ d'application.....	2
2.	Evénements postérieurs à la clôture	2
II.	Objectifs	2
III.	Diligences requises	3
–	Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur.....	3
–	Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit jusqu'à la date d'approbation des états financiers.	4
–	Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers .	6

I. Introduction

1. Champ d'application

1. Cette Norme traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers.

2. Événements postérieurs à la clôture

2. Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des comptes. Ce sont les événements survenus :

- Entre la date des états financiers (date de clôture) et la date du rapport de l'auditeur ;
- Après la date de son rapport, jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant.

La date indiquée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en considération l'incidence des événements et des transactions dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à la date de son rapport.

Le référentiel comptable applicable identifie deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture,
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

Les événements postérieurs à la clôture sont ceux survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

La date d'établissement des états financiers (date d'arrêté) est la date à laquelle les états financiers ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité.

La date du rapport de l'auditeur est la date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers. Elle doit correspondre à celle de la fin effective de mission de contrôle et ne peut être antérieure à celle de l'établissement des états financiers.

La date d'approbation des états financiers est celle à laquelle l'assemblée générale ou l'organe délibérant approuve ces états.

La date de publication des états financiers est celle à laquelle les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers, ainsi que le rapport de l'auditeur le cas échéant

II. Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur dans le cadre de cette norme sont de:

- (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement

approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable et ;

- (b) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

III. Diligences requises

– *Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur*

4. Les termes de la lettre de mission de la NAA 210 comportent l'accord de la direction pour informer l'auditeur des faits pouvant affecter les états financiers, dont la direction peut avoir connaissance entre la date du rapport d'audit et la date de publication des états financiers.

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés.

Ces procédures peuvent inclure la revue ou la vérification par sondages des documents comptables ou des transactions intervenues entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit.

L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants.

6. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 4 couvrant la période entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Les procédures peuvent dépendre de l'information disponible et, en particulier, de la façon dont la comptabilité a été tenue depuis la date des états financiers.

Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre:

- (a) la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés;
- (b) des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus par exemple, dans les cas suivants:
 - de nouveaux engagements, emprunts ou garanties données ont été conclus ;
 - des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées;
 - des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs ;

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 560

- des augmentations de capital ou des émissions d'instruments financiers ont été réalisées, telles que l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si une convention de fusion ou de liquidation est intervenue ou projetée;
 - des expropriations par l'administration ou des destructions d'actifs sont survenues, par exemple par un incendie ou une inondation ;
 - des développements nouveaux concernant les passifs éventuels sont intervenus ;
 - des ajustements comptables inhabituels ont été enregistrés ou sont envisagés ;
 - des événements pertinents pour l'appréciation des estimations ou des provisions enregistrées dans les états financiers sont survenus ;
 - des événements sont survenus ou sont susceptibles de se produire qui remettraient en cause le caractère approprié des méthodes comptables suivies pour l'établissement des états financiers, par exemple des événements remettant en cause la validité du principe de continuité de l'exploitation ;
- (c) la lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles;
- (d) la prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, imposés ou non par la législation, le cas échéant ;
- (e) Dans le cas où la comptabilité n'est pas à jour, et par voie de conséquence que des états financiers intermédiaires n'ont pas été établis (pour des besoins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas été préparés, des procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'un examen des livres et documents comptables disponibles, y compris des relevés bancaires.

7. Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes ci-dessus, l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Déclarations écrites

8. L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.

- ***Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit jusqu'à la date d'approbation des états financiers.***

9. L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers.

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 560

Toutefois, si après la date de son rapport, mais avant la date d'approbation des états financiers, il a connaissance d'un fait porté à son attention par la direction qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :

- (a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- (b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

10. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- (a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- (b) à moins que les circonstances décrites au paragraphe suivant ne trouvent à s'appliquer :
 - (i) étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes ci-dessus jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit; et
 - (ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés.

11. Lorsque la réglementation ou le référentiel comptable applicable n'interdisent pas :

- ✓ à la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification ; et
- ✓ aux responsables d'approuver les états financiers de limiter leur approbation à cette seule modification,

l'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit, requises par le paragraphe 10(b)(i), sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification.

Dans ces cas, il doit :

- (a) soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification : C'est la double datation.
- (b) soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention dans un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers .

12. Si la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, parce que les incidences sur les états financiers sont significatives, alors:

- (a) si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, il doit modifier son opinion et ensuite transmettre son rapport ; ou,

- (b) si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser l'organe délibérant, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués aux tiers sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Une consultation juridique est dans ce cas nécessaire.

– ***Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers***

Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a aucune obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers.

Norme Algérienne d'Audit 580

NAA 580 - DECLARATIONS ECRITES

Sommaire

I – Introduction.....	2
1.1- Champ d'application	2
1.2- Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	2
II - Objectifs	2
III - Diligences requises	2
3.1- Dirigeants auprès desquels des déclarations écrites sont demandées.....	2
3.2- Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	2
3.3- Autres déclarations écrites.....	3
3.4- Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites	3
3.5- Forme des déclarations écrites	3
3.6- Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites demandées non obtenues.....	4
3.6.1 - Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites	4
3.6.2 - Déclarations écrites demandées non obtenues.....	4
IV – Annexe : Modèle de lettre de la direction	5

I – Introduction

1.1- Champ d'application

1. Cette Norme traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction¹ dans un audit des états financiers.
2. Les diligences spécifiques dans les autres Normes NAA relatives à l'obtention de déclarations écrites ne restreignent pas l'application de la présente Norme NAA.

1.2- Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

3. Les déclarations écrites sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, elles sont considérées comme des éléments probants.
4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune des questions qu'elles traitent. De plus, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur recueille concernant le fait que la direction a satisfait ses responsabilités ou concernant des assertions spécifiques.

II - Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur;
 - (b) conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes NAA; et
 - (c) répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l'auditeur.

III - Diligences requises

3.1- Dirigeants auprès desquels des déclarations écrites sont demandées

6. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

3.2- Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Etablissement des états financiers

¹ Pour les besoins de cette norme, la référence à la « direction » doit être comprise comme « la direction et, les dirigeants sociaux ».

7. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la lettre de mission.

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

8. L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant
- (a) qu'elle lui a fourni et lui a donné accès à toutes les informations pertinentes selon les termes de la lettre de mission, et
 - (b) que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

9. la description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites telle qu'il est requis par les paragraphes 7 et 8 doit être faite dans des termes identiques à ceux de la lettre de mission.

3.3- Autres déclarations écrites

10. En complément de déclarations requises par d'autres normes NAA, l'auditeur peut estimer nécessaire d'obtenir d'autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci; dans ces cas, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces questions comme par exemple notamment sur :

- la communication de toutes les déficiences de contrôle interne dont la direction a eu connaissance et qui peuvent avoir un impact significatif sur l'information financière;
- l'absence d'avis ou de position émanant d'organismes de contrôle ou de tutelle pouvant avoir une incidence significative sur la présentation et les méthodes d'évaluation des comptes;
- état des procès et litiges connus ou potentiels ayant ou pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers;
- la communication des informations comptables et financières adressées ou mises à la disposition des actionnaires ou associés.

3.4- Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites

11. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur.

3.5- Forme des déclarations écrites

12. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de la direction de faire des attestations publiques écrites rappelant ses responsabilités, et que l'auditeur considère que de telles attestations fournissent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 7 ou 8, les questions couvertes par ces attestations n'ont pas besoin d'être incluses dans la lettre

d'affirmation.

3.6- Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites demandées non obtenues

3.6.1 - Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

- 13.** Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou encore concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général.
- 14.** En particulier, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre ces incohérences. Si la question reste non résolue, il doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou de l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, et doit déterminer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général.
- 15.** Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, y compris celles de déterminer l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.

3.6.2 - Déclarations écrites demandées non obtenues

- 16.** Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit:
- (a) s'entretenir de cette question avec la direction;
 - (b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général; et
 - (c) prendre les mesures appropriées, y compris celles de déterminer l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.

IV – Annexe : Modèle de lettre de la direction

MODELE DE LETTRE DE LA DIRECTION (LETTRE D’AFFIRMATION SUR LES COMPTES ANNUELS)

– EXEMPLE : MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES-

[Les points listés dans cet exemple correspondent essentiellement aux informations contenues dans la norme NAA 580 indépendamment des déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires. Par ailleurs, cette lettre devra être adaptée dans le cadre d’audits autres que l’audit légal]

(A retourner sur papier à en-tête de la société au commissaire aux comptes)

Monsieur,
Commissaire aux comptes
<Adresse>

Cette lettre vous est adressée en application de vos normes et pratiques professionnelles dans le cadre de votre audit légal des états financiers arrêtés par l’organe habilité en date du avec :

- un total net bilan de : DA,
- un résultat net de l’exercice de : DA, et
- un montant de charges et produits, net d’impôts, inscrit en report à nouveau au cours de l’exercice de :DA,

dont le but est d’exprimer une opinion sur la sincérité, la régularité et l’image fidèle des états financiers.

En tant que responsables de l’entité et de l’établissement des états financiers, et de la mise en œuvre–d’un système de contrôle interne, et après avoir procédé aux demandes d’informations que nous avons estimées nécessaires pour être en mesure de faire ces déclarations écrites, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre mission:

- Les états financiers ont été préparés sous notre responsabilité afin de présenter régulièrement et le plus sincèrement possible la situation financière et le résultat conformément aux normes comptables algériennes.
- Nous avons conçu et mis en œuvre des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et fraudes.
- Nous n’avons pas eu connaissance de déficience du système de contrôle interne ou de faiblesse qui peuvent impacter de façon significative les états financiers.
- Il n’y a pas d’anomalies dont l’incidence serait significative sur les états financiers pris dans leur ensemble.
- A ce jour, nous n’avons connaissance d’aucun événement, autre que ceux déjà pris en compte, survenu depuis la date de clôture de l’exercice et qui nécessiterait un ajustement des comptes, ou une mention dans l’annexe.

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 580

- Nous n'avons eu à ce jour connaissance d'aucun événement ni d'aucune affaire, qui soit susceptible d'affecter de manière significative les états financiers ou qui, tout en étant dénué d'effet sur ces états financiers, soit cependant susceptible d'avoir une incidence significative, positive ou négative, sur la situation financière future de notre société.
- Nous vous avons informé des faits significatifs liés à des fraudes, commises ou suspectées; dont les conséquences doivent être prises en considération lors de l'établissement des états financiers.
- Nous avons, au mieux de notre connaissance, appliqué l'ensemble des dispositions prescrites par les textes légaux et réglementaires.
- Toutes les opérations et/ou les conséquences financières de tout accord/contrat qui auraient dues être enregistrées dans les livres comptables de la société le sont effectivement et sont correctement reflétées dans les états financiers.
- Au cours de l'exercice, la société :
 - a) a conclu les conventions règlementées avec les administrateurs suivants:
 - b) n'a conclu aucune convention ...
- Au cours de l'exercice, la société n'a accordé aucun prêt, caution, aval ou découvert sur compte courant à l'un de ses administrateurs.
- Il n'existe aucun litige avec l'administration fiscale et organismes de sécurité sociale.
- Nous n'avons connaissance d'aucun élément nouveau susceptible de remettre en cause la continuité d'exploitation.
- Etc...

(Toutes autres questions que l'auditeur peut considérer nécessaires)

Les dirigeants, gérants, ou le président du conseil d'administration

Annexe 2

يقرر:



المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -300- "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -500- "العناصر المقنعة"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -510- "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -700- "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية".

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

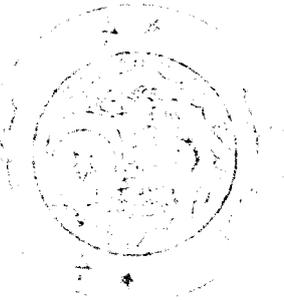
المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

حرر بالجزائر، في 10 جوان 2015

وزير المالية

وزير المالية
حاجي بابا عمي





DECISION N° 150 DU CORRESPONDANT AU
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT.

Le Ministre des Finances,

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;



- 2 -

DECIDE:

Article 1^{ER}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre des quatre (04) Normes Algériennes d'Audit ci-après :

- La Norme Algérienne d'Audit 300 «Planification d'un audit d'états financiers» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 500 «Eléments probants» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 510 «Missions d'audit initiales-soldes d'ouverture» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 700 «Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers».

Article 2 :

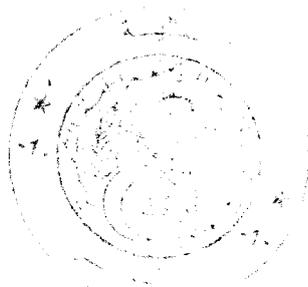
Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

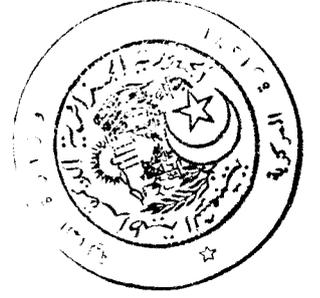
Article 3 :

La présente décision sera publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le 11 06 2011

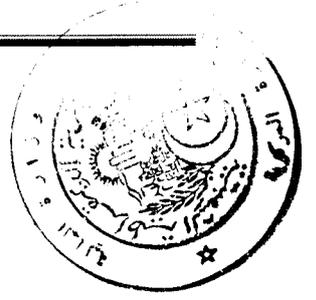
LE MINISTRE DES FINANCES





وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

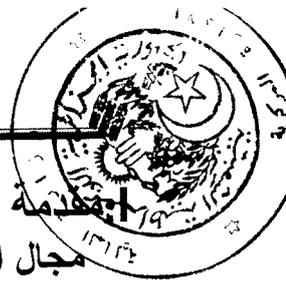
المعيار الجزائري للتدقيق 500
"العناصر المقنعة"



العناصر المقنعة

الفهرس

3	1. مقدمة
3	2. مجال التطبيق
3	3. الهدف
3	4. 1-2- تعاريف
3	5. 1-1-2- مفهوم العناصر المقنعة
4	6. 2-1-2- عناصر مقنعة كافية و ملائمة
4	7. أ- الكفاية و الملائمة
4	8. ب- دلالة و مصداقية العناصر المقنعة
5	9. 11. الواجبات المطلوبة
5	10. 1-3- معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة
6	11. 2-3- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة
7	12. 3-3- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة
7	13. 1-3-3- تفتيش التسجيلات أو الوثائق
7	14. 2-3-3- تفتيش الأصول العينية
7	15. 3-3-3- الملاحظة المادية
8	16. 4-3-3- طلبات المعلومات
8	17. 5-3-3- طلبات التأكيد الخارجية
8	18. 6-3-3- المراقبة الحسابية
8	19. 7-3-3- إعادة التنفيذ
8	20. 8-3-3- الإجراءات التحليلية



مجالات التطبيق

- 1- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- 2- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

 - جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315¹ ، م.ج.ت 501²)،
 - عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570³)
 - إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520⁴)
 - تقدير مدى كفاية و ملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت 200⁵ و م.ج.ت 330⁶).

II. الهدف

- 3- يهدف المدقق الى تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق و التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة و التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

1-2-1-1-2-1 تعاريف

1-1-2-1-2 مفهوم العناصر المقنعة

- 4- العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، و تتضمن:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالتقارير المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، و الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل... الخ)، و التي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، و هي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق. لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

¹ م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه

² م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

³ م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال

⁴ م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية

⁵ م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

⁶ م.ج.ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيّمة



تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت و تعزز تأكيدات الإدارة و كل تلك التي تناقضها. إضافة إلى ذلك، و في بعض الحالات، يستند المدقق إلى غياب المعلومات (مثلاً كان ترفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها)، و بالتالي يستعمله كعنصر مقنع.

2-1-2 عناصر مقنعة كافية و ملائمة

أ- الكفاية و الملائمة

6. تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها. و يعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة و كذلك نوعية العناصر المجمعّة.

7. تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعّة، أي على مصداقية هذه العناصر و دلالتها.

تتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها و طبيعتها و الظروف الخاصة التي جمعت فيها.

8. و بالتالي، يوجد ارتباط وثيق بين الكفاية و الملائمة للعناصر المقنعة. و عليه، فإن كم العناصر المقنعة الضرورية، مرتبط بمستوى مخاطرة الإختلالات (فكلما كانت المخاطرة كبيرة، كلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا) و كذلك بنوعية تلك العناصر المقنعة (أجود ما تكون عليه النوعية، أقل ما يكون الكم).

ب- دلالة و مصداقية العناصر المقنعة

9. تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و على التأكيد المتعلق به.

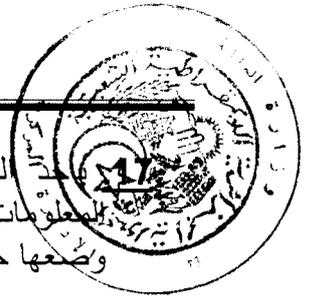
قد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام.

تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة و مصداقية المعلومات التي قامت عليها.

قد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى. مثلاً، قد يكون إجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات و التأكد من أنه قد تم استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد. لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات و التأكد من أنه قد تم فعلاً تقييد كل الأحداث التي كان الأجدر قيدها، و في الفترة المناسبة.

10. تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، و عليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعّة من مصادر داخلية؛
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛
- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها)؛
- العناصر المجمعّة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.



يُعد المدقق بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة-امتيازات) المتعلقة بالعناصر المقنعة و بفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات التدقيق التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة وضعها حيز التنفيذ.

2-3- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة

18. الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، و التي تعكس بشكل صحيح و منتظم، طبيعة و عمليات الكيان.

حين تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وافية أو أنه قد تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض و الإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية و المعلومات الممنوحة و المتعلقة بها.

19. على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات و كذلك عرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة و كذلك تعريف و تنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية.

20. تشكل "التأكيدات" مبادئ و معايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة و مطابقة الكشوف المالية.

21. تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:

➤ تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات و الأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

- أ. واقع الأحداث: العمليات و الأحداث المسجلة وقعت و تتعلق بالكيان.
 - ب. الشمولية: كل العمليات و الأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.
 - ت. الدقة: المبالغ و المعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات و الأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
 - ث. فصل الفترات: العمليات و الأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
 - ج. القيود المحاسبية: تم تسجيل العمليات و الأحداث في الحسابات المناسبة.
- تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:

- أ. وجود: الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة موجودة.
- ب. الحقوق و الواجبات: الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، و تتعلق الديون بواجبات الكيان.
- ت. الشمولية: قد تم فعلا تسجيل كل الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.
- ث. التقييم و القيد: تتضمن الكشوف المالية كل الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة، بقيمتها الصحيحة و أي تعديلات ناتجة عن تقييم و تسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.



- تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها.
- واقع، حقوق وواجبات:** كل من الأحداث، المعاملات و المعلومات الممنوحة قد وقعت و تتعلق و ترتبط بالكيان.
 - الشمولية:** كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية و التي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.
 - تصنيف و فهم:** المعلومة المالية معروضة و مفصلة بشكل ذو دلالة و المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.
 - الدقة و التقييم:** قدمت المعلومات المالية و المعلومات الأخرى بشكل صحيح و بالمبالغ الصحيحة.

3-3- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

22. يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان و بمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية؛
- اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و تصحيح الاختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات؛
- المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات، و تتضمن هذه المراقبة المادية تثبيبات في التفصيل و إجراءات تحليلية في الجوهر.

3-3-1- تفتيش التسجيلات أو الوثائق

23. تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر.

تقدم عملية تفتيش التسجيلات أو الوثائق عناصر مقنعة حيث تتباين المصادقية حسب طبيعة مصدرها و، إذا تعلق الأمر بتسجيلات أو وثائق داخلية، بفعالية نظام المراقبة حول اعدادها. على سبيل المثال، تفتيش التسجيلات أو الوثائق قصد التحقق من الأهلية.

3-3-2- تفتيش الأصول العينية

24. يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها و الذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة و المتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق و الواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

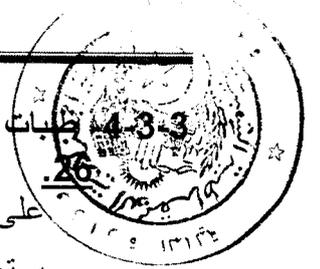
الملاحظة المادية لعد المخزونات ترافق عموما تفتيش المواد المأخوذة على انفراد في الجرد.

3-3-3- الملاحظة المادية

25. تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار م.ج.ت 501⁸، في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدم الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة، تعد أمثلة عن ذلك.

⁸م.ج.ت 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة.



3-3-4 طلبات المعلومات

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية و المعلومات الغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج الكيان.

يستعمل إجراء التدقيق هذا، في الغالب، بشكل واسع خلال عملية التدقيق، مكملاً بذلك وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى.

تشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة الرسمية و الطلبات الشفهية الغير رسمية.

يعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءاً لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات.

3-3-5 طلبات التأكيد الخارجية

27 طلبات التأكيدات و التي تعتبر نوعاً خاصاً من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيداً لمعلومة ما.

3-3-6 المراقبة الحسابية

28 تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية.

3-3-7 إعادة التنفيذ

29 إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدوياً أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب.

3-3-8 الإجراءات التحليلية

30 تتمثل الإجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار م.ج.ت 520⁹، في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقاً من:

- ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة؛
- تحليل التغييرات المعتمدة أو اتجاهات غير متوقعة.

⁹ م.ج.ت 520. الاجراءات التحليلية.

MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 500

« Eléments probants »



ELEMENTS PROBANTS

Sommaire

I. Introduction 3

Champ d'application 3

II. Objectif 3

 2-1- Définitions 3

 2-1-1- Notion d'éléments probants 3

 2-1-2- Éléments probants suffisants et appropriés 4

 A. Caractère suffisant et caractère approprié 4

 B. La pertinence et la fiabilité des éléments probants 4

III. Diligences requises 5

 3-1- Informations à utiliser comme source d'éléments probants 5

 3-2- Assertions à utiliser dans la collecte des éléments probants 6

 3-3- Procédures d'audit relatives à la collecte des éléments probants 7

 3-3-1. Inspection des enregistrements ou des documents 7

 3-3-2. Inspection des actifs corporels 8

 3-3-3. Observation physique 8

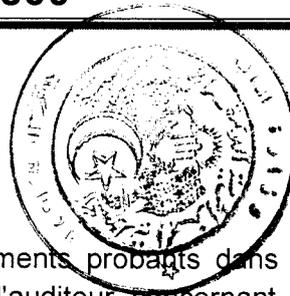
 3-3-4. Demandes d'informations 8

 3-3-5. Demandes de confirmations externes 8

 3-3-6. Contrôle arithmétique 8

 3-3-7. Réexécution 8

 3-3-8. Procédures analytiques 9



I. Introduction

Champ d'application

1. La présente Norme Algérienne d'Audit explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

2. Cette norme est applicable à tous les éléments probants recueillis au cours de l'audit.

D'autres normes NAA traitent :

- des aspects spécifiques de l'audit (NAA 315¹ et NAA 501²),
- des éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (NAA 570³),
- des procédures spécifiques pour recueillir des éléments probants (NAA 520⁴),
- de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (NAA 200⁵ et NAA 330⁶).

II. Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

2-1- Définitions

2-1-1- Notion d'éléments probants

4. Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion. Ils comprennent:

- les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états financiers telles que les écritures comptables de base (balances, grand livre, journaux), et les pièces justificatives (Factures, contrats, chèques, avis de virement, etc.), constituant une source importante d'éléments probants;
- les autres informations collectées dans les autres documents tels que les procès-verbaux de réunions, les confirmations externes, les rapports d'analystes, des données comparables concernant les concurrents, des manuels portant sur les contrôles internes, et de toutes informations mises à sa disposition lui permettant d'aboutir à des conclusions fondées.

¹ NAA 315 : "Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement".

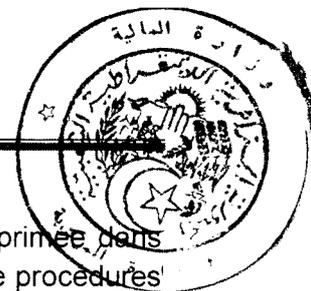
² NAA 501 : "Eléments probants – considérations spécifiques".

³ NAA 570 : "Continuité de l'exploitation".

⁴ NAA 520 : "Procédures analytiques".

⁵ NAA 200 : "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Algériennes d'Audit".

⁶ NAA 330 : "Réponses de l'auditeur aux risques évalués".



Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion de l'auditeur exprimée dans son rapport. Cumulatifs par nature, ils sont principalement recueillis au moyen de procédures réalisées au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources résultant d'audits précédents ou de travaux d'experts désignés par la direction.

5. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction et toutes celles qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple le refus de la direction de fournir une déclaration demandée) est utilisée par l'auditeur et, en conséquence, constitue un élément probant.

2-1-2- Éléments probants suffisants et appropriés

A. Caractère suffisant et caractère approprié

6. Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité des éléments collectés. La quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés.

7. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis.

8. En conséquence, il existe une corrélation étroite entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Ainsi, la quantité d'éléments probants nécessaires dépend du niveau de risque d'anomalies (plus le risque est grand, plus la quantité d'éléments probants requis est importante) et de la qualité de tels éléments probants (meilleure sera la qualité, moindre pourra être la quantité).

B. La pertinence et la fiabilité des éléments probants

9. La pertinence repose sur l'objectif de la procédure d'audit et de l'assertion dont il s'agit. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut être affectée par le sens du test à effectuer.

La qualité de tous les éléments probants est affectée par la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

Les informations issues de procédures d'audit peuvent être pertinentes pour certaines assertions et pas pour d'autres. Par exemple, une procédure d'audit peut être pertinente pour s'assurer que les imputations comptables sur les flux des opérations sur les stocks et que les comptes appropriés ont bien été utilisés, alors qu'elle ne serait pas pertinente pour vérifier l'exhaustivité des flux de ces opérations et s'assurer que tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont effectivement comptabilisés dans la bonne période.

10. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances spécifiques dans lesquelles ils ont été collectés. Ainsi :

- les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne;



- les éléments obtenus directement par l'auditeur, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, soit papier, soit électronique ou d'un autre genre (un document écrit établi pendant une réunion est plus fiable qu'une interprétation verbale ultérieure des questions discutées...);
- les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.

III. Diligences requises

3-1- Informations à utiliser comme source d'éléments probants

11. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, l'auditeur doit être attentif et vigilant quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur authenticité.

En cas de doute, il détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en place pour élucider cette incohérence.

12. Pour fonder son opinion, l'auditeur n'est pas tenu d'examiner l'ensemble des informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base de sondages en s'appuyant sur les éléments qui sont persuasifs plutôt que concluants, tout en faisant appel à son jugement professionnel et à son esprit critique lors de son évaluation de la quantité et de la qualité des éléments probants collectés et, par conséquent, de leur caractère suffisant et approprié.

13. La sélection des éléments à des fins de tests est déterminante pour assurer la fiabilité et la pertinence des éléments probants à recueillir. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments, selon le volume et la qualité de l'échantillon, sont:

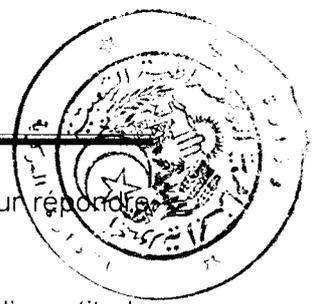
- la sélection de tous les éléments (examen exhaustif);
- la sélection d'éléments spécifiques;
- les sondages conformément à la NAA 530⁷.

La mise en œuvre de l'un de ces moyens ou une combinaison de ces moyens peut être appropriée en fonction de circonstances particulières.

14. Les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans le cadre de la réalisation des procédures d'audit, nécessitent d'être suffisamment complètes et exactes pour lui permettre de considérer que les éléments probants recueillis sont fiables et, lorsque les circonstances l'exigent, l'auditeur doit:

- recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations;

⁷ NAA 530 : "Sondages en audit"



- apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre aux besoins de l'audit.

La collecte d'éléments probants portant sur la vérification de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations produites par le système d'information de l'entité peut être réalisée de manière concomitante avec la procédure d'audit appliquée à ces informations lorsque l'obtention de tels éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même ou par la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.

15. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit :

- évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert;
- prendre connaissance des travaux de cet expert;
- apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert à utiliser en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée.

16. L'assurance obtenue par l'auditeur à partir d'éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou d'une nature différente, est généralement plus élevée que celle obtenue d'éléments probants pris isolément.

17. L'auditeur tient compte du rapport coût-avantages lié à l'obtention d'éléments probants et l'utilité des informations qui en découlent, sans pour autant omettre certaines procédures d'audit incontournables au motif que leurs mises en œuvre soient onéreuses.

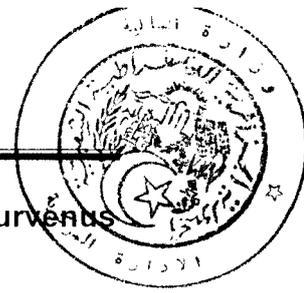
3-2- Assertions à utiliser dans la collecte des éléments probants

18. Il est de la responsabilité de la direction de présenter, selon le référentiel comptable applicable, des états financiers qui reflètent sincèrement et régulièrement la nature et les opérations de l'entité. En déclarant que les états financiers donnent une image fidèle ou qu'ils sont présentés sincèrement dans tous leurs aspects significatifs, la direction fait implicitement ou explicitement des assertions en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de communication des divers éléments des états financiers et des informations fournies y relatives.

19. L'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi que la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires.

20. Les "assertions" constituent des critères et principes dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

21. Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes :



➤ **Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée:**

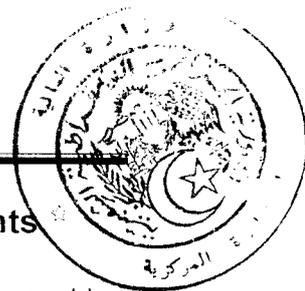
- a) **réalité des faits** – les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité;
- b) **exhaustivité** – toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés;
- c) **exactitude** – les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés;
- d) **séparation des périodes** – les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable;
- e) **imputation comptable** – les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

➤ **Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période:**

- a) **existence** – les actifs, les passifs et les capitaux propres existent;
- b) **droits et obligations** – l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité;
- c) **exhaustivité** – tous les actifs, les passifs et les capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été;
- d) **évaluation et imputation** – les actifs, les passifs et les capitaux propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont enregistrés de façon appropriée.

➤ **Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers:**

- a) **réalité, droits et obligations** – les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité;
- b) **exhaustivité** – toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable et se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été;
- c) **classification et compréhension** – l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées;
- d) **exactitude et valorisation** – les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.



3-3- Procédures d'audit relatives à la collecte des éléments probants

22. L'auditeur collecte des éléments probants pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles il fonde son opinion en mettant en œuvre :

- **des procédures d'évaluation des risques** afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne;
- **des tests de procédures** pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles en matière de prévention, ou de détection et de correction des anomalies significatives au niveau des assertions;
- **des contrôles de substance** pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Ces contrôles de substance comprennent des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance.

3-3-1. Inspection des enregistrements ou des documents

23. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports.

L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle sur leur production.

Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier les habilitations.

3-3-2. Inspection des actifs corporels

24. L'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs qui permet de fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à leur valorisation.

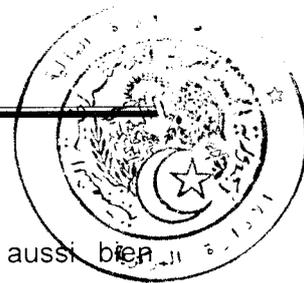
L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'articles en inventaire pris individuellement.

3-3-3. Observation physique

25. L'observation physique, telle que décrite dans la norme NAA 501⁸, consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes.

L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks, effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des opérations de contrôles en sont des exemples.

⁸ NAA 501 : Eléments probants – Considérations spécifiques.



3-3-4. Demandes d'informations

26. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité.

Cette procédure d'audit est souvent utilisée de façon extensive au cours d'un audit et complète la mise en œuvre d'autres procédures d'audit.

Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

3-3-5. Demandes de confirmations externes

27. Les demandes de confirmation, qui sont un genre particulier de demandes d'informations, sont le processus d'obtention d'une déclaration directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante.

3-3-6. Contrôle arithmétique

28. Le contrôle arithmétique consiste à contrôler, par tous moyens, l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables.

3-3-7. Réexécution

29. La réexécution est l'exécution par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à l'origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur.

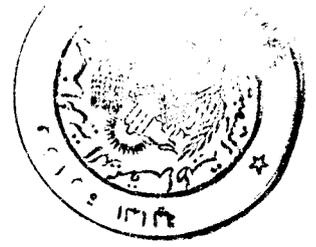
3-3-8. Procédures analytiques

30. Les procédures analytiques, telles que décrites dans la norme NAA 520, consistent en des appréciations de l'information financière à partir de:

- leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires;
- l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 300
"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"



تخطيط تدقيق الكشوف المالية

الفهرس

- I. مقدمة..... 3
- 1-1- مجال التطبيق..... 3
- 2-1- هدف و رزنامة التخطيط..... 3
- 3-1- تخطيط مهمة التدقيق..... 4
- II. الهدف الذي يرمي إليه المدقق و تنظيم المهمة..... 4
- 1-2- إستراتيجية التدقيق..... 4
- 2-2- برنامج العمل..... 4
- 3-2- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق و برنامج العمل..... 4
- III. الواجبات المطلوبة..... 4
- 1-3- اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة..... 4
- 2-3- الأعمال الأولية لتخطيط المهمة..... 5
- 3-3- تخطيط مهمة التدقيق..... 5
- 4-3- التوثيق..... 6
- IV. مسائل إضافية تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية..... 6

تم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 "الأهداف العامة للمعيار المستقل و أداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق"

مقدمة

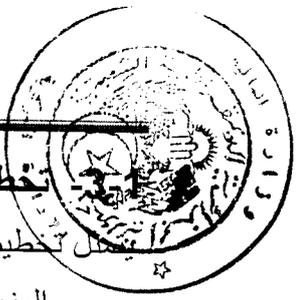
1-1- مجال التطبيق

يدرس المعيار م. ج. ب. 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. تعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

1-2- هدف و رزنامة التخطيط

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، و عرض برنامج عمل. يفيد التخطيط الملانم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق، في هذا النحو، على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات لتدقيق؛
 - التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب؛
 - التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة و ذات كفاءة. كما أن التخطيط الملانم يساعده في:
 - اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات و الكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام؛
 - التسيير و الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة و مراجعة أعمالهم؛
 - تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمّع و الخبراء، إن أمكن ذلك. طبيعة و امتداد التخطيط يتغيران حسب حجم و درجة تعقيد الكيان.
 - التخطيط هو عملية مستمرة و متكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابق و يتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري.
 - تتضمن هذه العملية الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل، حتى قبل تحديد و تقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة، مثل:
 - الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر؛
 - التعرف العام للإطار التنظيمي و القانوني الذي يخضع له الكيان و كيفية مطابقة هذا الأخير له؛
 - تحديد الاعتبارية؛
 - مشاركة الخبراء؛
 - إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر؛
- يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل تسهيل أداء و إدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه. و يبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.



تخطيط مهمة التدقيق

يشمل تخطيط مهمة التدقيق في توقع:

- المنهج العام للأعمال؛
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق؛
- طبيعة و نطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق و مراجعة أعمالهم؛
- طبيعة و نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء؛
- تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها، إن أمكن ذلك.

II. الهدف الذي يرمي إليه المدقق و تنظيم المهمة

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تُنجز المهمة بفعالية. في هذا الإطار، يُلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و لحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

2-1- إستراتيجية التدقيق

تصف إستراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال، لا سيما تلك التي تتضمن:

- نطاق، رزنامة و توجيه الأعمال؛
- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها و المبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

2-2- برنامج العمل

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة و نطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية، خلال السنة المالية، لوضع خطة المهمة، قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف و مقبول.

2-3- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق و برنامج العمل

خلال التدقيق، على المدقق تحيين و تغيير إستراتيجية التدقيق و برنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.

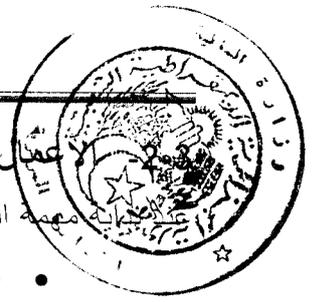
III. الواجبات المطلوبة

3-1- اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة

يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق، بما فيه، التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق و المشاركة فيها.

يعود إسهام المسؤول و الأعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق، بالفائدة على خبرتهم و معارفهم، فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية و كفاءة عملية التخطيط⁽¹⁾.

¹ معيار م ج ت 220: مراقبة نوعية تدقيق الكشوف المالية



العمل الأولي لتخطيط المهمة

مهمة التدقيق الجاري، يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في م. ج. ت 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون و متابعة مهمة التدقيق الخاص؛
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلالية، وفقا للمعيار م. ج. ت 220،
- التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار م. ج. ت 210.

3-3- تخطيط مهمة التدقيق

يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيّفة مع المهمة، محددا نطاق، رزنامة و منهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل. عند إعداده للإستراتيجية العامة للتدقيق، على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق و التخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقا لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة؛
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، و التي أنجزت سابقا، و إن أمكن، تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة؛ و التأكد من طبيعة، رزنامة و نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن و صفا ل:

- طبيعة، رزنامة و نطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، المحددة وفقا للمعيار م. ج. ت 315²؛
- طبيعة، رزنامة و مدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات، المحددة وفقا للمعيار م. ج. ت 330³؛
- اجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

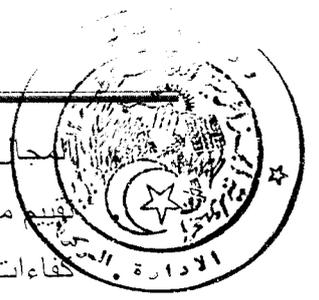
خلال التدقيق، على المدقق تحيين و تغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق و برنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك.

على المدقق تخطيط طبيعة، رزنامة و نطاق التعليمات التي ستقدم و الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم و فقال:

- حجم الكيان و مدى تعقيده؛

² التعرف على مخاطر الاختلالات المعترية و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه

³ رد المدقق على المخاطر المقيمة



المجال المعني بالتدقيق؛

تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة؛

كفاءات و قدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة انجاز عمل التدقيق⁴.

جوانب خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة

في حالة أنجز التدقيق كليا من طرف "مدقق وحيد ممضي"⁵ لتقرير التدقيق، فإنه لا تطرح مسائل الإدارة و الإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة و كذلك مراجعة أعمالهم.

في هذه الحالة، تكفي مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت، القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة و سيرورة التدقيق.

لكن، عند مواجهة مشاكل خاصة معقدة أو غير مألوفة، و إذا قام بالتدقيق مهني يمارس المهنة بشكل فردي، يكون من المستحسن استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة و مؤهلين أو الهيئة المهنية التي يكون المدقق عضوا فيها.

3-4- التوثيق

يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق؛
- برنامج العمل؛ و
- كل التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق، و كذلك أسباب هذه التغييرات.

IV. مسائل إضافية تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية

قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية، على المدقق القيام بالأعمال التالية:

- القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار م.ج.ت 220 المتعلقة بقبول الزبون و مهمة التدقيق الخاص؛ و
- التواصل مع المدقق السابق، في حالة تغيير المدقق، طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

⁴ انظر الى تفاصيل م.ج.ت 220

⁵ المتدخل في المهمة يكون مدقق ينشط في مكتب أو بشكل فردي.

1°

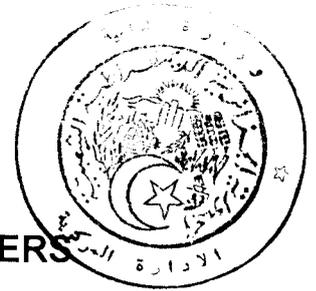
MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 300

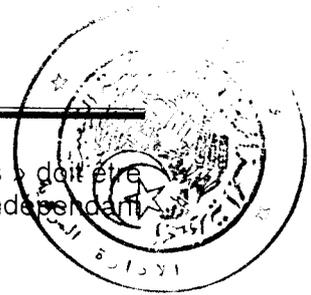
«Planification d'un audit d'états financiers»



PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

Sommaire

I. Introduction	3
1-1- Champ d'application.....	3
1-2- Objet et calendrier de la planification.....	3
1-3- Planification de la mission d'audit.....	4
II. Objectif visé par l'auditeur et organisation de la mission.....	4
2-1- Stratégie d'audit	4
2-2- Programme de travail	4
2-3- Modifications apportées à la stratégie d'audit et au programme de travail.....	4
III. Diligences requises	4
3-1- Implication des membres clés de l'équipe affectée à la mission.....	4
3-2- Travaux préliminaires à la planification de la mission.....	5
3-3- Planification de la mission d'audit.....	5
3-4- Documentation.....	6
IV. Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale	6



La Norme Algérienne d'Audit NAA 300 : « Planification d'un audit d'états financiers » doit être lue dans le contexte de la Norme NAA 200 : « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant » et conduite d'un audit selon les Normes Algériennes d'Audit».

I. Introduction

1-1- Champ d'application

La Norme Algérienne d'Audit (NAA 300) traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Cette Norme vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traités séparément.

1-2- Objet et calendrier de la planification

Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit adaptée pour la mission et de développer un programme de travail. Une planification adéquate est bénéfique à l'audit des états financiers, en ce sens qu'elle aide l'auditeur à :

- porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit;
- identifier et résoudre les problèmes potentiels en temps voulu;
- organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente.

Une planification adéquate peut également aider l'auditeur dans :

- la sélection des membres de l'équipe affectée à la mission ayant des niveaux appropriés d'aptitude et de compétences pour répondre aux risques prévus et dans la correcte affectation des tâches;
- la direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux;
- le cas échéant, la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composants et les experts.

La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité.

La planification est un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Elle comprend le besoin de considérer, avant même l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des questions telles que :

- les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques;
- la prise de connaissance générale du cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme;
- la détermination du caractère significatif;
- la participation d'experts;
- la réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.

L'auditeur peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la direction de l'entité afin de faciliter la conduite et la direction de la mission d'audit

(coordination des travaux avec le personnel de l'entité) sans toutefois compromettre l'efficacité de son audit. La stratégie générale d'audit ou le programme de travail restent de la responsabilité de l'auditeur.



1-3- Planification de la mission d'audit

La planification de la mission d'audit consiste à prévoir:

- L'approche générale des travaux;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit;
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux;
- La nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts;
- Le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités dans le périmètre de consolidation;

II. Objectif visé par l'auditeur et organisation de la mission

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Dans ce cadre, il est tenu d'établir la stratégie d'audit et un programme de travail en fonction de la taille de l'entité et du volume des travaux à réaliser.

2-1- Stratégie d'audit

La stratégie d'audit décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

2-2- Programme de travail

Le programme de travail définit de manière plus détaillée la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission pour réduire le risque d'audit à un niveau faible et acceptable.

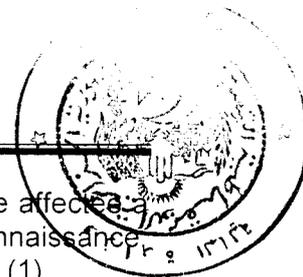
2-3- Modifications apportées à la stratégie d'audit et au programme de travail

L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit.

III. Diligences requises

3-1- Implication des membres clés de l'équipe affectée à la mission

Le responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, y compris dans la planification des entretiens avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission et leur participation à ceux-ci.



L'implication du responsable de la mission et des autres membres-clé de l'équipe affectés à la mission dans la planification de l'audit, met à profit leur expérience et leur connaissance permettant ainsi d'améliorer l'efficacité et l'efficience du processus de planification (1).

3-2- Travaux préliminaires à la planification de la mission

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours:

- effectuer les procédures exigées par la NAA 220¹ relatives au maintien de la relation client et à la poursuite de la mission d'audit spécifique;
- évaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la NAA 220, et
- s'assurer qu'il a connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la NAA 210.

3-3- Planification de la mission d'audit

L'auditeur responsable de la mission doit établir une stratégie générale d'audit adaptée à la mission, définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.

En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit:

- identifier les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue;
- s'assurer des objectifs de la mission en terme de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées;
- prendre en compte les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission;
- prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité, par l'auditeur est pertinente dans ce cas; et s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description:

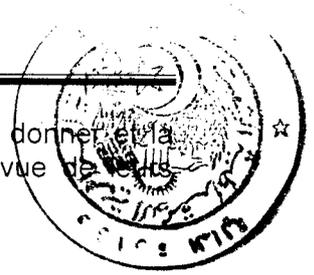
- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminés en application de la NAA 315² ;
- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminés en application de la NAA 330³;
- des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les autres NAA.

L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit

¹ NAA 220 : Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

² Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement.

³ Réponses de l'auditeur aux risques évalués.



L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux en fonction:

- de la taille et la complexité de l'entité;
- du domaine sur lequel porte l'audit;
- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- des aptitudes et de la compétence de chacun des membres de l'équipe affectés à la mission réalisant le travail d'audit.⁴

Aspects particuliers concernant les petites entités

Dans le cas où l'audit est mené entièrement par un "auditeur unique signataire"⁵ du rapport d'audit, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectés à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas.

Dans ce cas, un bref mémorandum peut servir à documenter la stratégie d'audit qui contient à la fois les décisions importantes concernant l'étendue des travaux, le calendrier et la conduite de l'audit.

Cependant, lorsque des problèmes particuliers complexes ou inhabituels sont rencontrés, et que l'audit est exercé par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs expérimentés qualifiés ou l'organisme professionnel dont l'auditeur est membre.

3-4- Documentation

L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit:

- la stratégie générale d'audit;
- le programme de travail; et
- tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements.

IV. Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

L'auditeur doit entreprendre les activités suivantes, avant le commencement d'une mission d'audit initiale:

- effectuer les procédures prévues par la NAA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit spécifique; et
- communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées.

⁴ Cf. détail NAA 220.

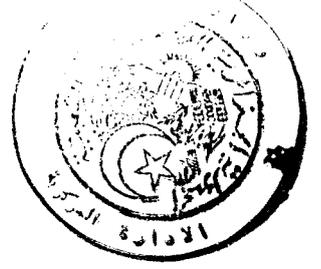
⁵ Auditeur exerçant au sein d'un cabinet ou installé à titre individuel intervenant seul dans la mission.



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

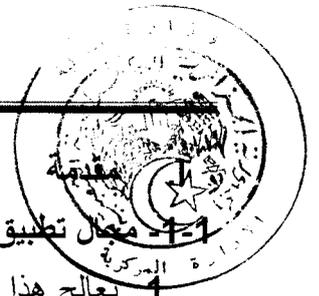
المعيار الجزائري للتدقيق 510
"مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية"

مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية



الفهرس

3	.....	ا.مقدمة
3	.....	1-1- مجال تطبيق المعيار
3	.....	2-1- الهدف
3	.....	II. إجراءات التدقيق
3	.....	1-2- الأرصدة الافتتاحية
4	.....	2-2- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية
4	.....	3-2- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق
4	.....	III. النتائج وتقرير التدقيق
4	.....	1-3- الأرصدة الافتتاحية
4	.....	2-3- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية
5	.....	3-3- تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق
5	.....	IV. الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي
5	.....	1-4- إجراءات التدقيق
5	.....	1-1-4- الأرصدة الافتتاحية
5	.....	V. النتائج وتقرير التدقيق
5	.....	1-5- الأرصدة الافتتاحية
6	.....	2-5- تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق



1-1-1 مجال تطبيق المعيار

4. يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2. تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل:

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

3. مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق ؛ أو

- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية¹ 300 و 710².

2-1-2 الهدف

4. يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

(أ) قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

(ب) الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

(ج) قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

II. إجراءات التدقيق

1-2-1 الأرصدة الافتتاحية

5. تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

- فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية، إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة و التي ترتبط بها.

- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تُظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، و هذا بغية:

أ. ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها؛

ب. تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية؛

ت. اتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

¹م.ج.ت. 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

²م.ج.ت. 710 : المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة و الكشوف المالية المقارنة



- تمرجعة ملفات العمل³ أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشوف المالية للسنة المالية السابقة؛
- ii. تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية؛ أو
- iii. وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الأرصدة الافتتاحية.

6. عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر. إذا خلص المدقق إلى وجود هذه الاختلالات في الكشوف المالية للفترة المعتبرة فإن عليه اعلام الإدارة بها، إلى المستوى السلمي المناسب، وكذلك المسؤولين على التسيير، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق⁴ 450.

2-2- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

7. يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية، و أن أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشوف المالية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

2-3- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق

8. إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر وكان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في اطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم⁵ 315.

III. النتائج وتقرير التدقيق

3-1- الأرصدة الافتتاحية

9. إذا المدقق:

- كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ و يبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية؛

- توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض و موضوع معلومة مناسبة في الكشوف المالية، وجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري⁶ 705.

3-2- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية

10. إذا توصل المدقق إلى نتيجة (وفقا للمرجع المحاسبي المطبق) أن:

(أ) الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية؛ أو

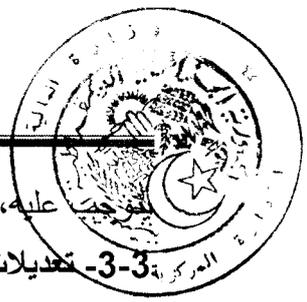
(ب) أثر التغييرات المحدثه على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوف المالية.

³ إذا كانت القواعد الاخلاقية و المهنية تعطي للمدقق توجيهات في تواصله مع المدقق السابق.

⁴ م.ج.ت 450 : تقييم الاختلالات المحددة أثناء التدقيق

⁵ م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه

⁶ م.ج.ت 705 : التعديلات المحدثه على الرأي المُعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.



عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري 705.

3-3-تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق

11. إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومُعَبَّرٌ بالنسبة للكشوف المالية للفترة الجارية، يجب على المدقق أن يعدل رأيه⁷ في التدقيق على تلك الكشوف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق 705 و710⁸.

IV. الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي

1-4- إجراءات التدقيق

12. قد توجد في القطاع العمومي حدود قانونية وتنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن أن يتحصل عليها المدقق الحالي من المدقق الذي سبقه.

13. إذا كان فتح ملفات العمل أو الحصول على معلومات أخرى محدودا⁹ بالنسبة للمدقق المعين لتدقيق كيان تابع للقطاع العمومي تمّ تدقيقه من قبل مدقق معين من طرف السلطة التشريعية، يستطيع المدقق أن يجمع العناصر المقنعة بوسائل أخرى وإذا لم يكن بالإمكان جمع هذه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لابد من أن يقدر أثر ذلك على رأيه.

14. لا يعد تغييرا للمدقق بالنسبة للمدقق المعين من طرف السلطة التشريعية عموما إذا قام هذا الأخير بمناولة تدقيق الكيان العمومي إلى مكتب تدقيق من القطاع الخاص.

15. ومع ذلك يمكن اعتبار مهمة التدقيق من طرف مدقق القطاع الخاص، وفقا لطبيعة اتفاق المناولة المنجز، كمهمة أولية بالنسبة لمسؤولياته.

4-1-1-الأرصدة الافتتاحية

16. تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الضرورية لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة للأرصدة الافتتاحية من خلال إعادة النظر في ملفات العمل أو التقرير¹⁰، إذا تمّ تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق سابق، على عوامل مثل:

- الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان؛
- طبيعة أرصدة الحسابات، تدفقات العمليات أو المعلومات المقدمة وكذلك مخاطر الاختلالات المعتبرة في الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- أهمية الأرصدة الافتتاحية على الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- معرفة ما إذا تمّ تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة أو لا، وفي حالة تدقيقها ما إذا تم إحداث تعديل على رأي المدقق السابق.

17. يمكن جمع بعض العناصر المقنعة حول الأرصدة الافتتاحية، وذلك بالنسبة للأصول والخصوم الجارية، في إطار وضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق وبرنامج عمل حول الفترة الجارية.

V. النتائج وتقرير التدقيق

5-1-الأرصدة الافتتاحية

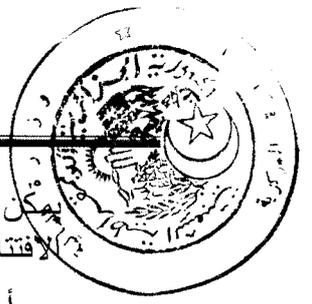
18. يحدد المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ب 705 الواجبات المطلوبة اتجاه الوضعيات التي قد تؤدي إلى تعديل الرأي حول الكشوف المالية، طبيعة الرأي المناسب في وضعيات مماثلة ومحتوى تقرير التدقيق إذا تم احداث تعديل على رأي المدقق.

⁷الرأي المعدل: رأي بتحفظ، رأي بالرفض أو استحالة تقديم رأي.

⁸ معطيات مقارنة – أرقام موافقة و كشوف مالية مقارنة (أنظر الفقرة 9) الرأي المعدل: رأي بتحفظ، رأي بالرفض أو استحالة تقديم رأي.

⁹ بالنظر إلى النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالسرية و السر المهني.

¹⁰ إذا كانت القواعد الاخلاقية و المهنية تعطي للمدقق توجيهات في تواصله مع المدقق السابق.



يمكن أن تؤدي عدم قدرة المدقق على جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية إلى إحدى التعديلات التالية للرأي في تقرير التدقيق:

أ. رأي بتحفظ؛

ب. استحالة تقديم رأي.

5-2- تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق¹¹

19. يمكن في بعض الحالات أن يكون التعديل المحدث على الرأي في تقرير تدقيق المدقق السابق غير دال و غير معتبر بالنسبة للرأي المعبر عنه بخصوص الكشوف المالية للفترة الجارية.

كما هو الحال مثلا اذا كان تعديل الرأي في تقرير المدقق السابق نتج عن حصر في امتداد الأعمال لكن كانت المسألة أصل هذا الحصر قد تم حلها في الفترة الجارية.

¹¹ أنظر الفقرة 10.

MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE

LA COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 510

«Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture»

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE



Sommaire

I. Introduction	3
1-1- Champ d'application	3
1-2- Objectif	3
II. Procédures d'audit	3
2-1- Soldes d'ouverture	3
2-2- Permanence de l'application des méthodes comptables	4
2-3- Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent	4
III. Conclusions et rapport d'audit	5
3-1- Soldes d'ouverture	5
3-2- Permanence de l'application des méthodes comptables	5
3-3- Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent	5
IV. Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	5
4-1- Procédures d'audit	5
4-1-1- Soldes d'ouverture	6
V. Conclusions et rapport d'audit	6
5-1- Soldes d'ouverture	6
5-2- Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent	7



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. Cette Norme Algérienne d'Audit (NAA) traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale.

2. Les soldes d'ouverture incluent en plus des montants présentés dans les états financiers, les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations, par exemple:

- les méthodes comptables de présentation des comptes des exercices précédents;
- les éventualités et les engagements inscrits notamment en hors bilan.

3. Une mission d'audit initiale est une mission dans laquelle les états financiers de la période précédente:

- n'ont pas fait l'objet d'audit; ou
- ont été audités par un auditeur précédent «le prédécesseur».

Aux diligences requises par la présente norme, s'ajoutent celles énoncées par les normes NAA 300¹ et NAA 710².

1-2- Objectif

4. Dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance que:

- a) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie, ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours.
- b) les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours.
- c) L'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

II. Procédures d'audit

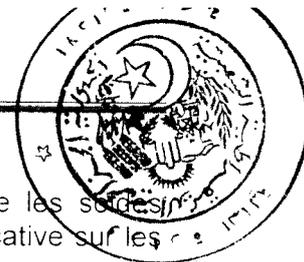
2-1- Soldes d'ouverture

5. Les diligences à mettre en œuvre par l'auditeur consistent à :

- consulter les états financiers les plus récents, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états financiers, s'ils existent, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies ;

¹NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers

²NAA 710 : Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs.



- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies, ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et ce:
 - a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités;
 - b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées;
 - c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes :
 - (i) revue des dossiers de travail³, ou des bases de conclusion de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités;
 - (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture; ou
 - (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

6. Lorsque l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié, ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme NAA 450⁴.

2-2- Permanence de l'application des méthodes comptables

7. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si l'impact des changements de méthodes comptables a été comptabilisé de façon appropriée et fait l'objet d'une présentation et d'une information appropriées dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.

2-3- Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

8. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence de la question à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives pour la période en cours, conformément à la Norme NAA 315⁵

³si les règles d'éthique et professionnelles donnent à l'auditeur une ligne de conduite dans sa communication avec l'auditeur précédent.

⁴ NAA 450: Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.

⁵NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement (voir paragraphe A8).



III. Conclusions et rapport d'audit

3-1- Soldes d'ouverture

9. Lorsque l'auditeur

- n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion portant sur les états financiers.
- arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquate dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme NAA 705⁶.

3-2- Permanence de l'application des méthodes comptables

10. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion (selon le référentiel comptable applicable), que:

- a) les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture; ou
- b) l'impact des changements apportés aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisé de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, Il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme NAA 705.

3-3- Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

11. Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative par rapport aux états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion⁷ d'audit portant sur ces états financiers, conformément aux Normes NAA 705 et NAA 710⁸

IV. Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

4-1- Procédures d'audit

12. Dans le secteur public, il peut exister des limites légales ou réglementaires concernant les informations que l'auditeur en place peut obtenir d'un prédécesseur.

13. Si l'ouverture des dossiers de travail ou l'accès aux autres informations sont restreintes⁹ pour l'auditeur désigné pour auditer une entité du secteur public, précédemment auditée par un auditeur désigné par le pouvoir législatif, l'auditeur peut recueillir des éléments probants

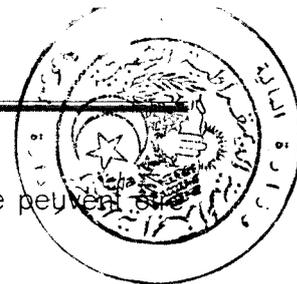
⁶ NAA 705: Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

⁷ Opinion modifiée : opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion.

⁸ Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs (voir paragraphe A9)

Opinion modifiée : opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion.

⁹ En raison des textes légaux et réglementaires relatifs à la confidentialité ou au secret professionnel



par d'autres moyens et, si ces éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, doit mesurer l'incidence dans son opinion.

14. Si l'auditeur désigné par le pouvoir législatif sous-traite un audit d'une entité du secteur public à un cabinet d'audit du secteur privé, cette situation n'est généralement pas considérée comme un changement d'auditeur au regard de l'auditeur désigné par le pouvoir législatif.

15. Toutefois, selon la nature de l'accord de sous-traitance conclu, la mission d'audit peut être considérée par l'auditeur du secteur privé comme une mission initiale au regard de ses responsabilités.

4-1-1- Soldes d'ouverture

16. La nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, par la revue des dossiers de travail ou de rapport¹⁰, lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, sont fonction de facteurs tels que:

- les méthodes comptables appliquées par l'entité;
- la nature des soldes de comptes, des flux d'opérations et des informations fournies, ainsi que des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours;
- l'importance des soldes d'ouverture sur les états financiers de la période en cours;
- le fait de savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités ou non et, dans l'affirmative, si l'opinion de l'auditeur précédent est modifiée.

17. Pour les actifs et passifs courants, certains éléments probants sur les soldes d'ouverture peuvent être recueillis dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit et programme de travail sur la période en cours.

V. Conclusions et rapport d'audit

5-1- Soldes d'ouverture

18. La Norme NAA 705 définit les diligences requises visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est apportée à l'opinion de l'auditeur.

L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit:

- (a) une opinion avec réserve;
- (b) ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

¹⁰Si les règles d'éthique et professionnelles concernées donnent à l'auditeur une ligne de conduite dans sa communication avec l'auditeur précédent.

5-2- Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent¹¹

19. Dans certaines situations, une modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent peut ne pas être pertinente et significative pour l'opinion exprimée sur les états financiers de la période en cours. Ceci peut être le cas lorsque, par exemple, la modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent résultait d'une limitation dans l'étendue des travaux mais que la question à l'origine de cette limitation a été résolue dans la période en cours.



¹¹ Voir paragraphe 10



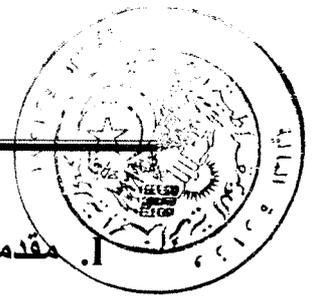
وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 700
" تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية "



الفهرس

3	.....	ا.مقدمة
3	.....	اا.الأهداف
3	.....	ااا.الواجبات المطلوبة
3	.....	3-1- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية
3	.....	3-2- شكل الرأي
3	.....	3-3- تقرير المدقق
5	.....	3-4- المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية
6	.....	اا.ملحق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المُعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق



I. مقدمة

1. يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:
 - التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
 - شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

II. الأهداف

2. تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:
 - أ. تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
 - ب. التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

III. الواجبات المطلوبة

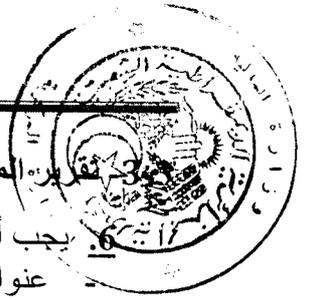
3-1- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية

3. يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:
 - يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
 - يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها، لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

3-2- شكل الرأي

4. إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.
5. يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 705¹ عندما:
 - أ. يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛
 - ب. ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية و الملئمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

¹ م.ج.ت 705: التعديلات المحدثة على الرأي المُعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

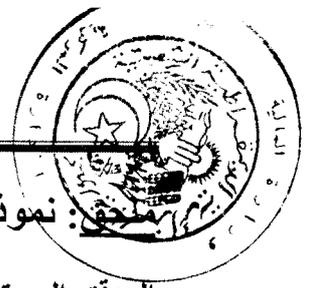


6. تقرير المدقق

6. يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي و يتضمن:
- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛
 - المرسل إليه؛
 - فقرة تمهيدية تذكر:
 - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛
 - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
 - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته و كذلك معلومات توضيحية أخرى؛
 - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
 - شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.
 - شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه و أن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.
 - شرح التدقيق، و يشير إلى أن:
 - (أ) التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل و جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ و المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
 - (ب) اختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛
 - تاريخ تقرير المدقق
 - 7- على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية و الملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.
 - عنوان المدقق
 - 8. يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

3-4- المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية

9. عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع الكشوف المالية، فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية.
- في حالة العكس، على المدقق مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية، إذا رفضت الإدارة ذلك، على المدقق الإشارة في تقريره أنه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية.
10. يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق و لكنها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها و طريقة عرضها.



محقق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة و الملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعدّ المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتمدة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيتنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منّا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتمدة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ و المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للطرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة و عرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقل بتاريخ 31 ديسمبر 200، منتظمة و تعرض بصدق، و في جميع جوانبها المعتمدة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر 200، و كذلك النجاعة المالية و سيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية و توقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

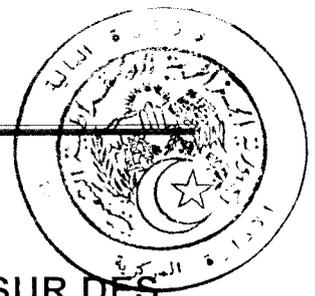
[عنوان المدقق]



MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 700

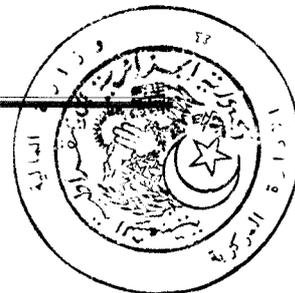
**«Fondement de l'opinion et rapport d'audit
sur des états financiers»**



FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES ETATS FINANCIERS

Sommaire

I. Introduction	3
II. Objectifs	3
III. Diligences requises	3
3-1- Fondement de l'opinion sur les états financiers	3
3-2- Forme de l'opinion	3
3-3- Rapport de l'auditeur	4
3-4- Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers	5
IV. Annexe: Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable.	6



I. Introduction

1- la NAA 700 traite de:

- l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, et
- la forme et du 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.

Une opinion non modifiée est une opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

II. Objectifs

2- Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

- (a) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis; et
- (b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

III. Diligences requises

3-1- Fondement de l'opinion sur les états financiers

3- L'auditeur doit, sur la base des diligences qu'il aura développées:

- se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable;
- conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

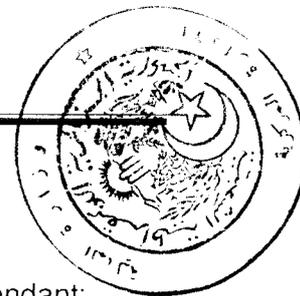
3-2- Forme de l'opinion

4- Lorsque l'auditeur aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable, il exprime une opinion non modifiée.

5- L'auditeur exprimera une opinion modifiée dans son rapport d'audit conformément à la Norme NAA 705¹ lorsqu'il:

- a) conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou
- b) n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

¹ NAA 705 : modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.



3-3- Rapport de l'auditeur

6- Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et doit comporter:

- un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- le destinataire du rapport;
- un paragraphe d'introduction mentionnant:
 - o l'identification de l'entité dont les états financiers ont été audités;
 - o les états financiers ayant fait l'objet de l'audit;
 - o le résumé des principales méthodes comptables utilisées par l'entité auditée et d'autres informations explicatives;
 - o ainsi que la date de clôture ou la période couverte par chacun des états financiers audités.

➤ **la description de la responsabilité des dirigeants sociaux** relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

➤ **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 Algérienne d'Audit. Il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il respecte les règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

➤ **la description d'un audit en indiquant que:**

- (a) un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers;
- (b) le choix des procédures mises en œuvre, y compris son évaluation des risques relève du jugement de l'auditeur;

➤ **Date du rapport de l'auditeur**

7- L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers.

➤ **Adresse de l'auditeur**

8- Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

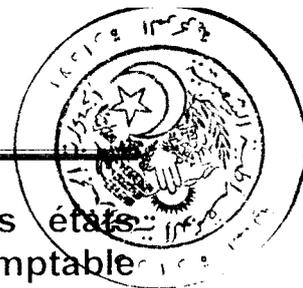
3-4- Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers

9- Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités.

Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

10- Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.





IV. Annexe: Exemple de rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément au référentiel comptable applicable.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT [Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société X, comprenant les états suivants au [date de clôture ou la période couverte] : le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et l'annexe.

Responsabilité des dirigeants sociaux relative aux états financiers

Les dirigeants sociaux sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Système Comptable Financier, ainsi que du contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Algériennes d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et de conformité

A notre avis, les états financiers de la société X pour l'exercice clos le 31 décembre 20xx, sont réguliers et présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société X au 31 décembre 20xx, ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au Système Comptable Financier.

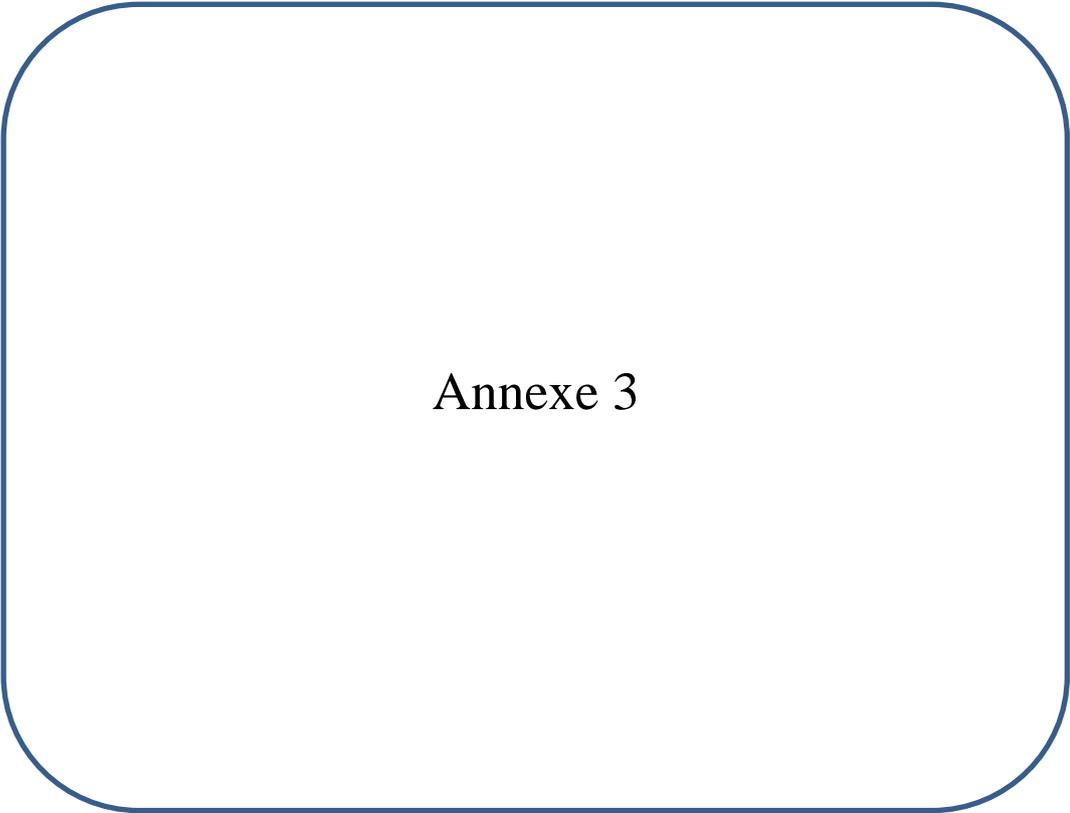
Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Identification et signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



Annexe 3

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES
المجلس الوطني للمحاسبة
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

DECISION N° 23 DU 15 Mars 2017
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT

- **NAA 520** : Procédures analytiques ;
- **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.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

-----000-----

MINISTERE DES FINANCES

LE MINISTRE

وزارة المالية
الوزير

Décision N° 27 du 15 MARS 2017 portant Normes Algériennes d'Audit

Le Ministre chargé des Finances,

- Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant Système Comptable Financier;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'Expert-comptable, de Commissaire aux Comptes et de Comptable agréé;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015 portant nomination des membres du Gouvernement, modifié et complété;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415, correspondant au 15 février 1995, fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 07-364 du 18 Dhou El Kaada 1428, correspondant au 28 novembre 2007, portant organisation de l'administration centrale du Ministère des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, l'organisation, et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité;
- Vu décret exécutif n° 11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de l'Ordre National des Experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, relatif à la désignation des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, fixant les normes de rapport du Commissaire aux Comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaabane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes de rapport du Commissaire aux Comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du Commissaire aux Comptes.

Décide:

Article 1^{er}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit:

- la Norme Algérienne d'Audit – 520 – «Procédures analytiques»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 570 – «Continuité de l'exploitation»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 610 – «Utilisation des travaux des auditeurs internes»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 620 – «Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur».

Article 2 :

Les Normes Algériennes d'Audit des états financiers, annexées à la présente décision, visent toutes les formes de missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles.

Article 3 :

La présente décision est publiée au Bulletin Officiel du Ministère des Finances.

Fait à Alger, le

15 MARS 2017

Le Ministre chargé des Finances

Hadji BABA AMMI



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 520

«Procédures analytiques»

PROCEDURES ANALYTIQUES



Sommaire

I. Introduction	3
Champ d'application.....	3
II. Objectifs	3
III. Diligences requises	3
3.1. Procédures analytiques de substance	3
3.2. Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale.....	4
3.3. Analyse des résultats des procédures analytiques	4



I. Introduction

Champ d'application

1. La présente norme traite de:

- l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance;
- l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit.

2. Les procédures analytiques mises en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement comme procédures d'évaluation des risques, traitées dans la norme NAA 315¹ permettent d'identifier les opérations ou événements inhabituels afin de définir les diligences requises et les modalités d'application concernant le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques.

3. Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes.

Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues.

II. Objectifs

4. L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Il doit également concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers.

III. Diligences requises

3.1. Procédures analytiques de substance

5. Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur peuvent être des procédures analytiques de substance ou des vérifications de détail, ou la combinaison des deux.

6. L'auditeur doit apprécier le caractère adapté d'une procédure analytique particulière et sa pertinence pour des assertions déterminées. Il doit également s'assurer de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

L'utilisation de ratios, de moyennes, etc., peut être retenue pour effectuer des procédures analytiques de substance en particulier lorsqu'elles portent sur un volume important de données prévisibles dans le temps.

¹ NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

7. La fiabilité des données est influencée par leur source (interne ou externe), leur comparabilité (Données de N et N-1, données de l'entité avec celles du secteur), leur nature (réalistes et objectives) et dépend des circonstances de leur obtention ainsi que des contrôles effectués sur ses informations.
8. Pour apprécier si les résultats attendus des procédures analytiques permettent d'identifier une anomalie qui, cumulée avec d'autres, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives, l'auditeur prend en compte leur niveau de précision, de fiabilité, de désagrégation et leur disponibilité.
9. L'auditeur doit fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel, il devra mettre en place des procédures d'audit afin d'élucider ces variations et de collecter des éléments probants concernant la cohérence ou non de ces variations.

3.2. Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale

10. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

3.3. Analyse des résultats des procédures analytiques

11. Lorsque les procédures analytiques conduisent l'auditeur à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées, en :
- demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues;
 - mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances.

MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 570

« *Continuité de l'exploitation* »



CONTINUITE DE L'EXPLOITATION

Sommaire

I. Introduction.....	3
1-1- Champ d'application	3
1-2- Hypothèse de continuité de l'exploitation	3
1-3- Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	3
Responsabilité de l'auditeur	4
II. Objectifs	4
III. Diligences requises	4
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	4
3-1- Appréciation de l'évaluation faite par la direction	5
Cas des petites entités.....	5
3-2- Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	5
3-3- Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés	6
3-4- Conclusions et rapport d'audit	6
3-5- Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative	7
3-6- Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation	7
3-7- Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter	8
3-8- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	8
3-9- Retard important dans l'approbation des états financiers	8



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. Cette Norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

1-2- Hypothèse de continuité de l'exploitation

2. Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible.

Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

3. L'utilisation par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation concerne également les entités du secteur public non régies par le code de commerce.

Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, survenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien de l'Etat peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation.

1-3- Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

4. Le référentiel comptable applicable impose implicitement à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. En effet, dès lors que l'hypothèse de continuité de l'exploitation soit un principe fondamental pour l'établissement des états financiers, il est requis de la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique l'exercice d'un jugement, à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui, par nature, sont incertains. Les facteurs suivants sont pertinents dans l'exercice de ce jugement:

- Le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle un événement ou une condition se produira, ou que son issue ultérieure surviendra, est longue ;
- La taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités ainsi que la mesure dans laquelle des facteurs extérieurs ont une incidence sur celle-ci ;
- Tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où il est porté. Des événements postérieurs peuvent conduire à un résultat qui ne concorde pas avec les jugements qu'il était raisonnable de porter à l'époque où ils ont été formulés.

Responsabilité de l'auditeur



6. L'auditeur a l'obligation de :

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

7. Toutefois, ainsi qu'il est décrit dans la NAA 200¹, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation.

L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs. En conséquence, l'absence d'une quelconque mention, dans le rapport de l'auditeur, d'une incertitude sur la continuité de l'exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

II. Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

- (b) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers;
- (c) tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; et
- (d) en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.

III. Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

9. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la NAA 315², 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, et

- (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

¹NAA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur et conduite d'un audit selon les Normes Algériennes d'Audit

²NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face; ou,

- (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.

10. 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, outre la mise en œuvre de procédures prévues au paragraphe 17, il doit réviser son évaluation.

3-1- Appréciation de l'évaluation faite par la direction

11. 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.

Cas des petites entités

12. Leur direction peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées.

13. Lorsque l'entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Dans ce cas, l'auditeur peut apprécier la capacité de ces derniers à assurer le soutien financier.

En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que de l'intention du propriétaire-dirigeant ou de sa compréhension de ceux-ci.

14. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction, sauf si cette période est inférieure à douze (12) mois, auquel cas, l'auditeur demandera à la direction d'étendre cette période sur au moins douze (12) mois.

3-2- Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

15. 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.

16. 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

17. 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.

18. 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:

- (i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision; et
- (ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions.

3-4- Conclusions et rapport d'audit

19. A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à 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.

Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour:

- (a) assurer la sincérité des états financiers; et
- (b) assurer la conformité des états financiers.

3-5- Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative



20. Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers:

- (a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'action de la direction pour y faire face; et
- (b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

21. Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit visant:

- (a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; et
- (b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 20.

22. Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme NAA 705³. Il doit indiquer dans son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

3-6- Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation

23. Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application de cette hypothèse retenue par la direction est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère inapproprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation.

24. S'il est exigé de la direction, ou que celle-ci a choisi, d'établir des états financiers alors que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation n'est pas appropriée en la circonstance, les états financiers sont alors établis selon une autre méthode (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives).

³NAA 705 : Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

3-7- Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter



25. Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit.

3-8- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

26. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁴, l'auditeur doit leur communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants:

- (a) le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative;
- (b) le caractère approprié ou non de l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour l'établissement et la présentation des états financiers; et
- (c) La pertinence des informations fournies dans les états financiers relatives aux événements et conditions relevés.

3-9- Retard important dans l'approbation des états financiers

27. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard.

S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liées à l'hypothèse de continuité de l'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 17, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 19.

⁴NAA 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

MINISTERE DES FINANCES



CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 610

«Utilisation des travaux des auditeurs internes»



UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Sommaire

I.	Introduction	1
1-1-	Champ d'application.....	1
1-2-	Relation entre la fonction d'audit interne et l'audit externe	1
II.	Objectifs	1
III.	Diligences requises	1
3-1-	Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes	1
3-2-	Utilisation des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes.....	3
3-3-	Documentation	4



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. La présente norme d'audit traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux de l'audit interne par l'auditeur externe, lorsque celui-ci estime, conformément à la norme NAA 315¹, que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission.
2. Cette norme ne traite pas des cas où des membres individuels de l'audit interne fournissent une assistance directe à l'auditeur externe dans la réalisation de procédures d'audit.

1-2- Relation entre la fonction d'audit interne et l'audit externe

3. L'auditeur externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externe.
4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne et ceux de l'audit externe soient différents, certains moyens mis en œuvre par la fonction d'audit interne et par l'auditeur externe pour atteindre leurs objectifs respectifs peuvent être similaires.
5. Quel que soit le degré d'autonomie et d'objectivité de la fonction d'audit interne, celle-ci n'est pas indépendante de l'entité tel qu'il est requis de l'auditeur externe pour exprimer une opinion sur les états financiers.

L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.

II. Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants:
 - déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ;
 - si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

III. Diligences requises

3-1- Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

7. L'auditeur externe doit déterminer :
 - a) si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit. Cette évaluation doit tenir compte de la nature des activités dévolues à l'audit interne.

¹ NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement

- b) dans l'affirmatif, l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

D'une façon générale, les activités de la fonction d'audit interne, peuvent inclure une ou plusieurs des tâches suivantes :

- **Suivi du contrôle interne** : Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, du suivi de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration.
- **Examen de l'information financière et opérationnelle** : La fonction d'audit peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter l'information financière et opérationnelle, et procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.
- **Revue des activités opérationnelles** : La fonction interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
- **Examen du respect des textes législatifs et réglementaires** : La fonction d'audit peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- **Gestion des risques** : La fonction d'audit interne peut aider l'organisation en identifiant et en évaluant l'exposition importante de l'entité aux risques et en contribuant à l'amélioration des systèmes de contrôle et de gestion des risques.
- **Gouvernance** : La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance au regard de la réalisation des objectifs en termes d'éthique et de valeurs de l'entité, de performances de la direction et de transparence de sa gestion.

8. Pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer:

- l'objectivité de la fonction d'audit interne à travers sa place dans l'organisation, les restrictions qui lui sont imposées et le lien de dépendance ou de subordination vis-à-vis de la direction ou du gouvernement d'entreprise;
- s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe (libre de communiquer avec l'auditeur externe dans le cadre de rencontres périodiques) ;
- la compétence technique des auditeurs internes (Formation et expérience, manière dont ils sont recrutés et s'ils sont membres d'instituts professionnels reconnus);
- si la fonction d'audit interne de l'entité rend compte à la Direction de l'entreprise ou à un cadre supérieur ayant une autorité appropriée et si les auditeurs internes ont un accès direct aux dirigeants de l'entreprise ;
- si les auditeurs internes n'ont pas de responsabilités conflictuelles ;
- si la Direction de l'entreprise supervise les décisions de recrutement des membres de la fonction d'audit interne ;
- s'il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la Direction sur la fonction d'audit interne ;

- si, et dans quelle mesure, la direction agit à la suite des recommandations faites par la fonction d'audit interne ;
- s'il est probable que les travaux des auditeurs internes soient menés dans un esprit de conscience professionnelle (les travaux sont planifiés, revus et documentés).



9. Pour déterminer l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, ce dernier doit prendre en compte:

- la nature et l'étendue des travaux spécifiques réalisés, ou à réaliser, par les auditeurs internes. Il peut être utile de se mettre d'accord par avance avec les auditeurs internes sur le calendrier de leurs travaux, l'étendue et la couverture d'audit ;
- les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour des flux particuliers de transactions, des soldes de comptes particuliers, et des informations particulières à fournir dans les états financiers;
- le degré de subjectivité sous-jacent aux évaluations des éléments probants recueillis par les auditeurs internes à l'appui des assertions concernées.

3-2- Utilisation des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes

10. Afin qu'il puisse utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit évaluer et mettre en œuvre des procédures d'audit sur ces travaux pour déterminer leur caractère adéquat pour ses besoins propres.

De telles procédures d'audit peuvent comporter :

- la revue des procédures mises en œuvre par les auditeurs internes ;
- l'examen d'éléments déjà vérifiés par les auditeurs internes;
- l'examen d'autres éléments similaires.

11. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes par rapport à ses besoins propres, l'auditeur externe doit évaluer si :

- les travaux ont été menés par des auditeurs internes possédant une formation technique et une expérience suffisantes en tant qu'auditeurs internes ;
- les travaux ont été correctement supervisés, revus et documentés;
- des éléments probants adéquats ont été recueillis pour permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables;
- les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux effectués;
- toutes les exceptions ou points inhabituels mis en évidence par les travaux des auditeurs internes ont été correctement traités.

12. Lorsque les travaux des auditeurs internes sont considérés comme un des facteurs pour déterminer la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, il peut être utile de se mettre d'accord par avance avec les auditeurs internes sur les points suivants:

- le calendrier de leurs travaux;
- l'étendue de la couverture d'audit;

- le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification retenu(s) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations à fournir dans les états financiers, et le seuil de planification;
- les méthodes proposées pour la sélection d'éléments;
- la documentation des travaux effectués; et
- les procédures de revue et de compte rendu des travaux.



3-3- Documentation

- 13.** Si l'auditeur externe utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées concernant l'évaluation du caractère adéquat de ces travaux, ainsi que les procédures d'audit spécifiques qu'il a réalisées sur ceux-ci.



MINISTÈRE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITÉ

Norme Algérienne d'Audit 620

***« utilisation des travaux d'un expert
désigné par l'auditeur »***

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNE PAR L'AUDITEUR



Sommaire

I.	Introduction	3
1-1-	Champ d'application	3
1-2-	Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit	3
II.	Objectifs	3
III.	Diligences requises	3
3-1-	Appréciation de la nécessité de faire appel aux services d'un expert.....	3
3-2-	Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit.....	5
3-3-	Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	5
3-4-	Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur.....	6
3-5-	Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur	6
3-6-	Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur ...	7
3-7-	Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	8



I. Introduction

1-1- Champ d'application

- 1.** Cette Norme Algérienne d'Audit traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, ainsi que des modalités de prise en compte des conclusions de l'expert.
- 2.** Cette Norme ne traite pas des cas où :
 - des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou obtient un avis d'une personne physique ou d'une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme NAA 220¹; ou
 - de l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction) qui est traitée dans la Norme NAA 500².
- 3.** Expert désigné par l'auditeur – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

1-2- Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit

- 4.** L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation des travaux d'un expert qu'il a désigné.

Néanmoins, lorsque l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné, et qui a suivi cette NAA, conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter les constatations et les conclusions de cet expert dans les domaines de son expertise en tant qu'éléments probants appropriés.

II. Objectifs

- 5.** Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:
 - Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ;
 - Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

III. Diligences requises

3-1- Appréciation de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

- 6.** Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité où l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert qu'il désigne. Il peut être approprié de faire appel à un expert pour :

¹ NAA 220 : Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

² NAA 500 : Les éléments probants.

- 
- a) acquérir une meilleure connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, des risques d'anomalies significatives et déterminer l'approche générale pour répondre à ces risques;
 - b) apprécier la valorisation de certains actifs et des stocks particuliers tels que les travaux en cours ou les réserves minérales, ou de certains passifs tels que les indemnités de départ en retraite ou autres provisions ;
 - c) recueillir d'autres éléments probants suffisants et appropriés ;
 - d) Cerner au mieux certains problèmes complexes tels que:
 - l'interprétation de termes de contrats ou de textes législatifs ou réglementaires ;
 - le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d'assurance ou de plans d'avantages au personnel ;
 - la valorisation de passifs environnementaux et l'évaluation des couts de remise en l'état ;
 - e) Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
 - f) Déterminer et mettre en place une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
 - g) Définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

7. Les aspects à prendre en considération pour arriver à une telle décision peuvent comprendre:

- le fait que la direction a eu recours à un expert désigné par elle-même pour l'établissement de ses états financiers;
- la nature et l'importance du sujet, y compris sa complexité;
- les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet traité;
- la nature attendue des procédures pour répondre aux risques identifiés, y compris la connaissance de l'auditeur et son expérience des travaux des experts en rapport avec ces sujets;
- la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.

8. Lorsque la direction a utilisé les travaux d'un expert qu'elle a désigné pour l'établissement des états financiers, la décision de l'auditeur de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne peut aussi être influencée par des facteurs tels que:

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est un employé de l'entité, ou est un tiers engagé par celle-ci pour rendre les services demandés;
- la mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou influencer les travaux de l'expert qu'elle a désigné;
- la compétence et les aptitudes de l'expert désigné par la direction;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité;
- tout contrôle au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction.



3-2- Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

9. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants:

- la nature du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert;
- les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet sur lequel portent les travaux de l'expert;
- l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit;
- la connaissance et l'expérience de l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert;
- si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur.

10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit au regard des diligences requises par cette norme varieront en fonction des circonstances.

Par exemple, les facteurs suivants peuvent conduire au besoin de réaliser des procédures différentes ou plus étendues qu'il serait normalement nécessaire de mettre en œuvre:

- les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent un sujet important qui implique des jugements subjectifs et complexes;
- l'expert désigné par l'auditeur réalise des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour fournir un avis sur un point particulier.

3-3- Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

11. L'auditeur doit évaluer si l'expert à désigner possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit.

La compétence vise le niveau et la qualification de l'expert et l'aptitude a trait à sa capacité à mettre en œuvre ses compétences.

En ce qui concerne l'objectivité, son évaluation doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert avec l'entité et qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité.

12. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur peuvent provenir de sources variées, telles que:

- l'expérience personnelle antérieure des travaux de cet expert;
- des entretiens avec cet expert;
- des entretiens avec d'autres auditeurs ou d'autres personnes qui sont familiers des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de cet expert, son appartenance à un corps professionnel ou à une association dans son secteur d'activité, son autorisation d'exercer, ou toute autre forme de reconnaissance externe ;
- les publications ou ouvrages écrits par cet expert;
- les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur si l'expert désigné est interne au cabinet.

- 13.** Les éléments pertinents pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur comprennent le fait que les travaux de l'expert soient ou non soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité.



3-4- Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

- 14.** L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre :

- de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit; et
- d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

- 15.** Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance de l'auditeur peuvent comprendre :

- le fait de savoir si le domaine d'expertise revêt des spécialisations qui sont pertinentes pour l'audit;
- le fait de savoir si des normes professionnelles ou d'autres, ainsi que des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent;
- quelles hypothèses et méthodes, y compris des modèles le cas échéant, sont retenus par l'expert, et si ceux-ci sont généralement reconnus dans son domaine d'expertise et appropriés pour les besoins de l'élaboration de l'information financière;
- la nature des données ou informations internes et externes que l'expert désigné par l'auditeur utilise.

3-5- Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur

- 16.** L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur :

- a)** *la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;*

Il peut être souvent pertinent lors de la discussion d'un accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur, d'aborder les questions relatives aux normes techniques concernées ou à d'autres exigences professionnelles ou relevant de son secteur d'activité que l'expert aura à appliquer.

- b)** *les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ;*

L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut préciser:

- si l'auditeur et l'expert qu'il a désigné effectueront des tests détaillés sur les données de base;
- le consentement de l'expert désigné donné à l'auditeur pour que ce dernier discute des constatations ou des conclusions de l'expert avec l'entité et d'autres personnes, et pour qu'il relate le détail de ces constatations ou conclusions dans les motifs d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport d'audit, s'il l'estime nécessaire ;
- tout accord convenu pour informer l'expert désigné par l'auditeur des conclusions de l'auditeur portant sur les travaux de l'expert.

- c) *la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert*, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir;
- d) la nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité.



17. L'accord sur les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut aussi inclure un accord concernant l'accès aux papiers de travail de chacun et leur conservation.

Lorsque l'expert désigné par l'auditeur est un membre de l'équipe affectée à la mission, les papiers de travail de cet expert font partie de la documentation d'audit. Sauf convention contraire, les papiers de travail des experts externes désignés par l'auditeur sont leur propriété et ne font pas partie de la documentation d'audit.

18. Il est nécessaire que les mesures relatives à la confidentialité contenues dans les règles d'éthique qui s'appliquent à l'auditeur, s'appliquent également à l'expert qu'il a désigné.

Des règles supplémentaires peuvent être imposées par la loi ou la réglementation.

L'entité peut aussi demander à ce que des mesures spécifiques de confidentialité soient prises avec les experts externes désignés par l'auditeur.

3-6- Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

19. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris:

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants. Des demandes d'informations sur l'expert et des procédures de corroboration des données peuvent s'avérer nécessaires dans certains cas ;
- lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, l'auditeur dans ce cas devra apprécier si la revue des hypothèses a été réalisée de manière adéquate et qu'elles sont généralement reconnues dans le domaine de l'expertise considérée;
- lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour ses travaux, la détermination des sources et la vérification par sondage peuvent être mises en œuvre.

20. Des facteurs utiles pour évaluer la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de l'expert désigné par l'auditeur, que celles-ci soient relatées dans un rapport ou sous une autre forme, peuvent permettre d'apprécier si elles:

- sont présentées d'une manière qui est cohérente avec toutes les normes édictées par la profession ou par le secteur d'activité auquel appartient l'expert désigné;
- sont clairement exprimées, y compris la référence aux objectifs convenus avec l'auditeur, l'étendue des travaux effectués et les normes suivies;
- couvrent une période appropriée et prennent en compte les événements postérieurs, si cela est nécessaire;
- sont sujettes à une réserve quelconque, ou à une limitation ou restriction quant à leur utilisation et, dans l'affirmative, si ceci a une implication pour l'auditeur; et

- prennent correctement en compte les erreurs ou les écarts relevés par l'expert désigné.



21. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent de retenir des hypothèses et des méthodes, les facteurs pertinents pour l'appréciation de celles-ci par l'auditeur incluent d'apprécier si elles:

- sont généralement reconnues dans le domaine de spécialité de l'expert;
- sont cohérentes avec les dispositions du référentiel comptable applicable;
- dépendent de l'utilisation de modèles spécialisés; et
- sont cohérentes avec celles de la direction et, dans le cas contraire, quelles sont les raisons et les incidences des différences constatées.

22. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation de données de base importantes pour ses travaux, des procédures telles que les suivantes peuvent être mises en œuvre pour tester ces données:

- vérification de l'origine des données, y compris la prise de connaissance et, le cas échéant, la vérification par sondages, des contrôles internes sur ces données et, si cela est nécessaire, une revue de la façon dont elles sont transmises à l'expert ;
- examen de l'exhaustivité et de la cohérence interne de ces données.

23. Si les résultats des travaux de l'expert sont jugés inadéquats pour les besoins de l'audit, et qu'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés, il doit:

- s'entretenir avec l'expert qu'il a désigné sur des travaux complémentaires;
- envisager des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre ;
- recourir éventuellement aux services d'un autre expert.

3-7- Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit

24. L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée.

Cependant, il peut estimer nécessaire de faire référence à l'expert pour justifier son appréciation lorsqu'il exprime une opinion modifiée. Il peut alors avoir besoin d'obtenir une autorisation de l'expert désigné avant d'inclure une telle mention.

25. Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée.