

La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit

Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers.

BELGUET Youcef

Centre Universitaire de Mila–

E-mail : etd_ybelguet@esc-alger.dz

Résumé

pour le moment actuel il n' y a pas une plateforme pour l'application rigoureuse des NAA (les normes algériennes d'audit) à cause de l'insuffisance éprouvée par les professionnels et l'insuffisance des contrôles sur ces derniers, certes qu'on est en voie d'adapter les normes internationales d'audit (ISA) selon le contexte algérien; mais il faut aussi d'autant d'actions pour les instaurer correctement pour qu'on ne vivra pas un même scénario que celui du SCF (système comptable financier), ces actions doivent être prise par le conseil national de comptabilité pour préparer une atmosphère agréable pour la bonne application du nouveau référentiel d'audit.

Ce papier cherche à explorer empiriquement La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit en Algérie. En particulier, NAA 300 « Planification d'un audit d'états financiers ».

Le modèle proposé est testé sur deux (2) cabinets d'audit activent en Algérie; Cabinet nationale « L'approche traditionnelle » et Cabinet d'audit internationale « L'approche d'audit par les risques ».

Mots clés: SCF, NAA, ISA, Commissariat aux Comptes

summary

For the present moment there 's not a platform for the rigorous application of Algerian auditing standards because of the proven failure by professionals and inadequate controls on them, certainly that the International Standards on Auditing (ISA) are being adapted according to the Algerian context; but we also all actions to implement them properly so that we do not live the same scenario as the CFS (financial

accounting system), these actions must be taken by the National Accounting Board to prepare a pleasant atmosphere for the proper application of the new audit framework. This paper seeks to explore empirically the practice of auditing in relation to the International Standards of Audit in Algeria. In particular, Algerian auditing standards 300 « Planning an Audit of Financial Statements ».

The proposed model is tested on two (2) audit firms operating in Algeria; National Cabinet « The Traditional Approach » and International Audit Firm « Risk Audit Approach ».

Keywords: CFS, NAA, ISA, Legal audit

Introduction

L'Algérie est entraîné 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 audit de cette chaîne, il s'agit bien des normes Algériennes d'audit (NAA).

La pratique d'audit imposé aux entreprises Algériennes se limite à l'audit légal, les autres types d'audit en l'occurrence, l'audit interne demeure facultatif auprès de ces entreprises et parfois d'une efficacité limitée pour celles où cette fonction a été imposée par force de loi. Il est temps donc de s'interroger sur l'état des lieux de la pratique d'audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.

Ceci étant dit une nécessité de voir la pratique d'audit unifiée naître tel était le rôle d'un nouveau référentiel algérien d'audit, autonome adapté aux spécificités et conjonctures du pays, qui est autrement inspiré du référentiel international ce qui nous mène à poser la problématique suivante:

Est-ce que l'arrivée du nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) va unifier la pratique D'audit? Quel sera leurs contributions dans la mission d'audit en Algérie Pour répondre à vos besoins en de votre entité?

Le choix de ce thème repose sur plusieurs motifs, il s'agit d'un thème d'actualité qui nécessite un travail de recherche, ceci permet d'assimiler la notion de normalisation de la pratique d'audit d'une manière générale et particulièrement en Algérie, elle permet aussi de voir le lien existant entre le référentiel international et celui Algérien

Et ça va permettre de cerner et appréhender la mise en place de ses nouvelles normes algériennes et leurs enjeux.

1. le cadre conceptuelle

1.1. L'actualisation du système comptable financier (SCF)

Le SCF a été introduit par la loi 07-11 du 25/11/2007¹; (JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, N° 74, 2007),² complétée par des textes réglementaires notamment l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.³

Ce dernier texte comporte les méthodes d'évaluation de l'ensemble des éléments du bilan (Actif, passif, charges et produits). Ces méthodes s'inspirent des normes comptables internationales (IAS/IFRS).

Depuis la promulgation de ce texte (JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, N° 19, 2009),⁴ certaines normes comptables (IAS/IFRS) ont été modifiées, et d'autres carrément remplacées, d'où de nouvelles méthodes d'évaluation ont été introduites par les normes IAS/IFRS.⁵

On cite ci-après les principales normes touchées par ces changements et l'impact de ce changement sur le SCF, notamment le **chapitre II « Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation »** et le **chapitre III « Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation »** de l'arrêté du 26/07/2008 sus-indiqué :

Tableau 1 : L'actualisation du système comptable financier

Nouvelles Normes IFRS	SCF
IFRS 9 « Instruments financiers » qui remplace de la norme « IAS 39. L'IFRS 9 est applicable pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018. Une application anticipée est autorisée. A compter de février 2015.	- Chapitre II. Section 2 - Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances - Chapitre II. Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers

¹ Définies par la loi 07-11, le décret 08-156, la loi de finances complémentaire (LFC) pour 2009, l'arrêté du Ministre des finances.

² JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, J.O N° 74 du 25 novembre 2007 - Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

³ Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11.

⁴ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, N° 19. (2009/ 03/ 25).

⁵ Enoncées par la Loi 07-11 et le décret 08-156 et plus ou moins développées par l'arrêté.

<p>Normes IFRS sur les comptes consolidés.</p> <p>- IFRS 10 /Etats financiers consolidés.</p> <p>- IFRS 11/ Partenariats ou Accords conjoints.</p> <p>- IFRS 12/ Informations sur les participations dans d'autres entités.</p> <p>Ces normes sont applicables pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013 avec une application anticipée autorisée.</p>	<p>- Chapitre III. Section 2 – Consolidations - Regroupement d'entités - Comptes consolidés.</p>
<p>IFRS 13 - Evaluation de la juste valeur</p>	<p>- Le mot « juste valeur » a été mentionné 37</p>
<p>Norme applicable de manière prospective dans les comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013.</p>	<p>fois dans les méthodes d'évaluation prévues par la SCF.</p>
<p>IAS 17 – contrats de location.</p> <p>Un projet de révision de la norme IAS 17 "Contrats de location" est mené par l'IASB.</p>	<p>- Chapitre III. Section 5 - Contrats de location – financement</p>
<p>IFRS 15 – Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients.</p> <p>la norme IFRS 15 remplace IAS 11 « Contrats de construction » et IAS 18 « Produits des activités ordinaires »</p> <p>la date d'application de la nouvelle norme est fixée au 1er janvier 2017, une application anticipée étant autorisée.</p>	<p>- Chapitre I. principes généraux.</p> <p>Section 1 : Comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits.</p> <p>- Chapitre III. Section 3 - Contrats à long terme.</p>
<p>IFRS pour les PME.</p>	<p>- Les normes pour les PME devront être élargies à l'ensemble des sociétés non cotées en bourse.</p>

Source : ABDELOUAHAB ESSADEK, (2016), *La Comptabilité: Outil de développement économique*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 6.

le 13 janvier 2016, l'IASB (International Auditing and Assurance Standards Board) a publié une nouvelle norme «IFRS 16, Contrats de location», qui remplacera la norme IAS 17 à compter du 1^{er} janvier 2019, une application anticipée étant autorisée pour les entités appliquant IFRS 15, Produits des contrats avec les clients (applicable à compter du 1er janvier 2018).¹

Alors que IAS 17 distinguait deux types de contrats de location, le contrat de location-financement et le contrat de location simple, IFRS 16 ne présente qu'un seul modèle de contrat. Dans IFRS 16, le preneur (le locataire) reconnaît un actif correspondant au

¹ Djelloul BOUBIR, (2016), *Conventions et principes comptables du SCF*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 6.

droit d'utilisation du bien loué et un passif spécifique, chaque location devant être capitalisée comme l'était la location-financement d'IAS 17.¹

1.2. Les normes d'audit et l'audit légal

L'audit légal en Algérie au niveau du cadre légal et réglementaire, celui des normes professionnelles, qu'à celui du contexte institutionnel. Sous la pression de la mondialisation des marchés financiers.

- Les normes d'audit

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit: les normes L'IFAC² (International Federation of Accountants) a édicté des normes internationales d'audit (ISA) appelées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et aux services connexes.

✓ Les normes internationales d'audit ISA

L'observation des normes pour la pratique professionnelle de l'audit est essentielle pour bien mener la mission d'audit et assurer toute la crédibilité au rapport de la mission et les recommandations qui y figurent. Il faut tout de suite se presser de souligner qu'il existe des normes aussi bien pour l'audit interne qu'externe au niveau international appelées les normes ISA.

Les normes internationales d'audit ISA³ ont été rédigées par l'IAASB de l'IFAC. L'IFAC est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. L'IFAC est à l'origine des normes ISAs comprenant le référentiel ISQC1⁴ (La norme ISQC1 concerne le contrôle qualité des cabinets).

réalisant des missions d'audit d'examen d'états financiers.

La norme ISQC1 dispose que le certificateur « doit mettre en place un système de contrôle qualité, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et

¹ Robert OBERT, (2015), *IFRS 16, une nouvelle norme sur les contrats de location*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 5.

² <http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-iaasb> consulté le 16/10/2017.

³ Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities Volume 1 - Core Concepts, Third Edition, New York, NY 10017 USA.

⁴ Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, (2011), IFAC, (Traduction française), Tunisie.

réglementaires, et que les rapports émis par les auditeurs externes sont appropriés en la circonstance ».¹

Le système de contrôle qualité est défini selon deux processus distincts³ : le contrôle qualité (engagement qualité) et le suivi du contrôle qualité (monitoring, également désigné par les termes assurance qualité ou surveillance du contrôle qualité).

✓ **Le cadre conceptuel des normes d'Audit algérienne NAA**

Les pouvoirs publics se sont attelés depuis mi- 2011,² à rédiger les normes algériennes d'Audit, les NAA, en s'inspirant fortement du référentiel international ISA, algérianisant certaines dispositions tout en gardant l'essentiel pour garder leur ancrage à l'international sous forme de décisions du ministère des Finances, Dans ce cadre, les quatre 1^{ères} NAA, furent publiées le 04 février 2016 (210/ 505/ 560/ 580), les quatre 2^{ème} NAA, publiées le 11 Octobre 2016 (300/ 500/ 510/ 700), les quatre 3^{ème} NAA, publiées le 15 Mars 2017 (520/ 570/ 610/ 620)

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.

Elles forment ainsi avec les «normes de rapports du commissaire aux comptes», parues en 2013, le 1^{er} jalon d'un processus de mise en place progressive du «référentiel national d'audit financier». Il est prévu que cette norme soit également transposée dans la réglementation algérienne: ce sera la norme NAA 200. A l'instar du SCF qui ne peut être compris sans référence à son cadre conceptuel, la compréhension des NAA passe par l'appropriation préalable de la NAA 200 et donc d'ISA 200 dans l'attente de la publication de la norme nationale susvisée.

- L'audit légal (Commissariat aux Comptes) en Algérie

Selon L'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. On distingue deux types d'audit à savoir : l'audit légal ou le commissariat aux comptes et l'audit contractuel.

« L'audit légal est une activité régie par la loi est exercée dans le cadre du commissariat aux comptes.³ Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états

¹ <http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-normes-internationles-audit>, consulté le 16/10/2017.

² Cf, article 27 de la loi n°10-01

³ article 3 du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délai de leur transmission.

financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière».¹

Bien que la profession de commissaire aux comptes existe depuis 1971, c'est la loi du 1991-08 modifié par la loi 10-01 qui prévoit l'intervention du commissaire aux comptes dans certaines sociétés commerciales. Cette intervention a été étendue ultérieurement dans des nombreuses autres sociétés, entreprises ou groupement d'entreprises ou gouvernements, 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.

Selon la NAA-210 définit son objet et son contenu. Selon cette norme, pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission. Cette lettre décrit les modalités de déroulement de la mission (termes et conditions) et doit couvrir plusieurs points.

L'article 628 du décret législatifs n° 93-08 du 25 AVRIL 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, la loi n° 10—01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et le décret exécutif n° 11- 202 du 26 mai 2014 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes ,les modalités et délais de leur transmission et l'Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes, prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée ,doit être au préalable, et a peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires .il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs ou directeurs .

1.3. NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers ²

- 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 KROLL, p., & FIORI. D ,(2010), *Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011*, paris: édition L'étudiant, 171.

² [http://cn-cncc.dz/NAA_300/Planification d'un audit d'états financiers](http://cn-cncc.dz/NAA_300/Planification_d'un_audit_d'états_financiers), consulté le 16/10/2017.

- 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.

- 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

- Objectif visé par l'auditeur et organisation de la mission

L'objectif de l'auditeur et 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.

- 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.

- 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 oeuvre du plan de mission pour réduire le risque d'audit à un niveau faible et acceptable.

- Diligences requises

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. 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.

- 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.

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.

2. Méthodologie de recherche

Afin de mettre la lumière Pour la réalisation de notre travail nous avons adopté une méthode descriptive analytique basée sur une enquête auprès deux cabinets d'audit.

Pour ce faire nous avons choisi deux cabinets d'audit en Algérie (Cabinet de commissariat aux comptes, Cabinet d'audit internationale).

Notre étude empirique est débutée par étude documentaire approfondies sur la pratique de l'audit. Ensuite nous avons réalisé des entretiens avec certains administrateur.

Enfin, Nous avons mené une étude comparative sur L'approche traditionnelle (cas: Cabinet de commissariat aux comptes) et L'approche d'audit par les risques (cas: Cabinet d'audit internationale).

3. Les résultats de la recherche et Discussion

3.1. L'approche traditionnelle (cas: Cabinet de commissariat aux comptes)

Cet espace vous est dédié. Il décrit les étapes importantes de la mission du commissaire aux comptes et explique comment la profession répond à vos besoins en adaptant ses pratiques et ses missions aux spécificités de votre entité.

L'auditeur commence directement par les comptes pour vérifier toutes les pièces comptables et n'accordait pas ou peu d'importance à la compréhension de l'activité de

l'entité, à ses systèmes de traitement de l'information comptable et à son contrôle interne.

Sous l'effet de l'accroissement de la taille des entreprises et du nombre de plus en plus important de pièces et documents comptables, la première évolution a consisté, pour les auditeurs, à chercher le moyen d'alléger le contrôle des comptes en accordant un rôle accru aux systèmes de contrôle interne. D'où la naissance de l'approche par les systèmes.

- Obligation légale ou démarche volontaire

Que votre organisation fasse contrôler ses comptes parce que la loi le demande ou que votre démarche soit volontaire, l'objectif de la certification des comptes reste le même: vous garantir, en toute indépendance, la fiabilité et la transparence de l'information financière délivrée par votre entité, notamment le respect des procédures réglementaires, en matière de contrôle et de tenue des comptes. Le commissaire aux comptes, encore appelé auditeur légal, exerce sa mission légale dans le cadre d'un mandat et l'articule en grandes étapes, de l'acceptation à la formulation de son opinion.

- Les spécificités de votre entité

La mission légale se déploie tout au long de l'exercice et repose sur une démarche d'audit normée, laquelle démarre par une prise de connaissance de votre entité et de son environnement légal et réglementaire. Au-delà de ces pratiques « normées », le commissaire aux comptes connaît les spécificités des secteurs d'activité de chacun de ses clients. Il sait quels sont les points particuliers sur lesquels porter une vigilance accrue. Ainsi, son intervention prend un caractère unique en s'adaptant à chaque entité, quelle que soit son activité et sa taille.

- Les étapes de la mission d'audit légal

En dialoguant régulièrement avec le commissaire aux comptes, vous entrerez dans une démarche de partenariat fondée sur la confiance, avec un objectif d'efficacité et de pérennité de l'exploitation. Chronologiquement, voici les quatre étapes du dialogue et de la mission:

✓ L'analyse de votre situation

Un premier échange permet au commissaire aux comptes de comprendre la situation de votre entité, de s'assurer qu'il possède les compétences propres à votre domaine d'activité et qu'il peut assurer sa mission en toute indépendance.

✓ **L'explication des modalités d'intervention**

Le commissaire aux comptes rédige ensuite sa lettre de mission, expliquant en détail les modalités de son intervention : objectifs, planning, honoraires...

✓ **La définition du plan de mission**

La collecte d'informations sur votre entité (mode de gouvernance, données financières, procédures de contrôle interne...) lui permet de réaliser une première cartographie des risques. Il établit un dossier qui détaille les grandes étapes de son travail d'audit et ses remarques sur les points à améliorer.

✓ **La restitution des travaux**

Après avoir achevé sa mission de contrôle, le commissaire aux comptes établit une présentation des conclusions de ses travaux, avec ses observations éventuelles et les résultats des actions de correction engagées. Il présente son rapport à l'assemblée générale et exprime son opinion en certifiant ou non les comptes, avec ou sans réserves.

✓ **D'autres types d'intervention**

La plupart des entités font appel à un commissaire aux comptes pour une mission légale de certification. Mais d'autres le font également pour attester des comptes intermédiaires avant une demande d'emprunt, pour avoir une opinion sur des comptes prévisionnels ou encore des certifications pour l'obtention de subventions ou avoir un audit d'acquisition avant une éventuelle procédure de rachat. Il s'agit alors de missions réalisées au-delà de la certification et appelées diligences directement liées.

3.2. L'approche d'audit par les risques (cas: Cabinet d'audit internationale)

Cette approche, limitée initialement aux grands cabinets qui sont à l'origine de sa mise en application, s'est vue progressivement étendue, L'adoption de cette approche s'est rendue nécessaire pour faire face aux besoins des utilisateurs, qui accordent plus d'importance à l'opinion et au rapport d'audit qu'à la justification des comptes, et aux besoins des cabinets qui devenant de plus en plus nombreux, sont soumis aux règles de la concurrence et doivent ainsi être de plus en plus compétitifs.

- contrôle interne et sa place dans l'approche d'audit

Le contrôle interne est mis en œuvre par le gouvernement d'entreprise, la direction et le Personnel pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité concernant la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité à la réglementation applicable.

Donc le contrôle interne répond les questions suivantes :

✓ *Quels sont les objectifs et acteurs du contrôle interne?*

Il Ya 3 objectifs de contrôle interne (Réalisation/optimisation des opérations, Fiabilité de l'information financière, Conformité avec la réglementation) ;

✓ *Comment le contrôle interne influe-t-il sur l'approche d'audit?*

Quelle que soit l'approche d'audit retenue, la prise de connaissance du contrôle interne est obligatoire, mais uniquement pour les éléments pertinents pour l'audit. L'auditeur choisit une « approche contrôle » sur la base de son évaluation a priori de l'efficacité des contrôles Ce choix suppose d'appliquer l'« approche contrôle » jusqu'aux tests d'efficacité opérationnelle car s'arrêter aux tests de conception et d'application des contrôles est inefficent! (De manière générale, une approche d'audit efficace mixe une « approche contrôle » et des procédures substantives sur certains comptes significatifs et une approche substantive sur d'autres comptes significatifs).

✓ *Quand et comment tester les contrôles?*

L'auditeur met en œuvre une « approche contrôle » sur des comptes significatifs dans deux cas distincts:

- Si cela est pertinent ou efficient (réduction des procédures substantives),
- Si les procédures substantives seules ne fournissent pas de preuves d'audit suffisantes.

- Prise de connaissance de l'entité et de son environnement y compris de son contrôle interne

✓ *Pourquoi et comment prendre connaissance de l'entité et de son environnement?*

Cette prise de connaissance est l'un des éléments visant à identifier les risques d'anomalies significatives qu'il s'agisse de risques au niveau des comptes pris dans leur ensemble ou de risques au niveau des assertions des comptes significatifs. Sur cette base, l'équipe d'audit peut ensuite concevoir et mettre en œuvre des travaux d'audit adaptés aux risques identifiés.

Aspects de la prise de connaissance de l'entité et son environnement:

- Secteur d'activité et facteurs externes, Conditions du marché, environnement compétitif, activité cyclique ou saisonnière, aspect technologique des produits, approvisionnement et coût de l'énergie, ...

➤ Lois et réglementation, Principes comptables et spécificités liées à l'activité, fiscalité, politique du gouvernement (aides, contrôle des changes, ...), obligations environnementales,

➤ Activité de l'entité, Nature des ventes, produits ou services, et marchés, importance du e-commerce, joint-ventures et activités sous-traitées, localisation de la production et des bureaux, clients et fournisseurs clés, transactions avec les parties liées, ...

➤ Actionnariat et gouvernement d'entreprise, Structure du groupe (principales filiales, sociétés sœurs, ...), acquisitions récentes ou prévues, actionnaires, structure de la dette, utilisation de produits dérivés, méthode de reconnaissance du revenu, comptabilisation des transactions inhabituelles et complexes, ...

➤ Normes d'audit et principes comptables, Changements dans les normes et principes comptables utilisés, normes comptables critiques (reconnaissance du revenu, conditions générales de vente), ...

➤ Objectifs et stratégie, Développement de nouveaux produits ou services, ou de nouveaux marchés, financements et prévisions de financement, ... et risques opérationnels liés (manque de personnel ou d'expertise pour gérer les changements, demande mal estimée, perte de financement du fait d'une incapacité à remplir ses obligations, mise en œuvre incomplète de la stratégie),

➤ Performance financière, Evaluation et suivi de la performance, attente des utilisateurs des états financiers (sociétés cotées, sociétés ayant recours à des financements bancaires), ...

✓ ***Focus sur la prise de connaissance de l'environnement informatique;***

Cette prise de connaissance vise à comprendre l'environnement informatique dans sa globalité et la manière dont l'entité utilise l'informatique pour son processus d'établissement de l'information financière y compris les risques liés à l'informatique. Eléments de l'environnement de contrôle informatique pertinents pour l'établissement des états financiers:

➤ Description de l'organisation de la fonction informatique et de sa localisation (entité, maison mère...), et des activités informatiques clés sous-traitées.

➤ Personnel clé.

➤ Existence et formalisation des procédures en vue d'apprécier si les contrôles informatiques sont correctement appliqués.

➤ Stratégie informatique, projets, évolutions du système d'information sur l'année audité,

➤ Processus de gestion des risques informatiques.

➤ Continuité d'activité, plan de secours informatique.

➤ Contrôle interne et audit interne sur les processus informatiques.

✓ ***Les « Entity Level Controls » s'appliquent à l'entité dans son ensemble;***

Les contrôles généraux au niveau de l'entité (ELC) sont des contrôles internes dont le champ d'application est l'entité dans son ensemble, par opposition aux contrôles qui couvrent les assertions des comptes significatifs.

-Environnement de contrôle:

➤ Ne prévient, ni ne détecte ou corrige une anomalie significative, mais influence nos procédures d'audit

➤ Donne le ton d'une organisation, en sensibilisant les employés à la nécessité des contrôles. C'est la fondation de tous les autres composants du contrôle interne, en apportant discipline et structure, Exemples: Un conseil d'administration qui challenge la direction, les compétences nécessaires à tous les niveaux de l'organisation, des structures de reporting clairement établies.

- Evaluation des risques:

➤ Manière, formelle ou informelle, dont la direction identifie les risques opérationnels pertinents (y compris risques de fraude et risques informatiques) concernant la préparation et la présentation des états financiers, conformément au référentiel applicable.

➤ Manière dont la direction évalue le caractère significatif des risques identifiés, évalue leur probabilité de survenance et décide des actions à mettre en œuvre pour les traiter; Exemples : Veille constante, analyse des risques internes et externes à l'organisation, mise en place d'un dispositif efficace de prévention et de détection de fraude, capacité de réaction et d'intégration du changement, ...

- La documentation des « Entity Level Controls »; L'équipe d'audit doit évaluer globalement la conception/application de chaque composant en prenant connaissance du fonctionnement de l'entité. Pour ce faire, l'équipe d'audit peut choisir de tester la conception/application de certains contrôles au sein de chaque composant.

L'équipe d'audit n'a pas l'obligation de tester la conception/application de chaque contrôle individuel au sein d'un composant.

- Prise de connaissance des procédures de l'entité au niveau des «financial processes»

Cette étape est obligatoire pour tous les comptes significatifs, quelle que soit l'approche d'audit retenue: « approche contrôle » ou approche 100% substantive. Elle doit être revue et mise à jour chaque année.

L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information y compris les processus opérationnels y afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :

- les « financial processes », c'est-à-dire les flux de transactions significatives pour les états financiers ainsi que les procédures informatiques et manuelles, les enregistrements comptables concernés et les informations les sous-tendant.

- La façon dont le système d'information appréhende les événements et circonstances importants au regard des états financiers.

- le processus d'établissement de l'information financière de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers.

- les contrôles réalisés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements.

Conclusion

L'application du SCF n'ayant été ni précédée ni accompagnée par des actions de formation initiées par les pouvoirs publics, il serait incompréhensible que cette expérience soit rééditée. Force est de rappeler à cet effet que la nette insuffisance de formation initiale et continue, des personnels des entités et des CAC sur le SCF et ses fondements à l'international que sont les IAS-IFRS, qui perdure encore, est explicative de l'assimilation à ce jour de la vaste réforme comptable par nombre d'entités et de professionnels à un simple changement de nomenclature alors qu'il s'agit d'une véritable révolution culturelle.

En conséquence, pour que la nouvelle culture de l'audit puisse être appropriée progressivement par les professionnelles avant l'application du référentiel NAA, le CNC devrait procéder le plus rapidement possible à la diffusion des avant projets de normes NAA déjà élaborés par le groupe ad-hoc, avant donc leur adoption définitive et leur formalisation par voie réglementaire, et lancer un programme de formation.

Dans ce sillage, la constitution, après réaménagements des textes juridiques actuels, d'une commission spécialement dédiée à la normalisation de l'audit au sein du CNC, déchargerait certainement la commission actuelle de normalisation dont le plan de charge est suffisamment fourni en problématiques comptables à résoudre, tout en participant du raccourcissement indispensable du processus actuel de relecture-adoption par ladite commission qui peut s'avérer assez long.

Le futur référentiel d'audit algérien est un immense chantier aussi difficile voire plus complexe que celui du SCF.

Les professionnels de la mission d'audit en Algérie ne suivent plus un même référentiel ce qui rend primordial le recours à l'harmonisation de la pratique d'audit d'où une véritable plateforme pour l'application des NAA

L'approche d'audit par les risques cherche donc à étudier les composants du risque d'audit ainsi que la relation qui existe entre ses composantes.

Le but d'un audit d'état financier est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable par l'entité et «sont réguliers, sincères et reflètent l'image fidèle des opérations de la période du au de cette entité ».

Un audit réalisé selon les Normes NAA et effectué en conformité avec les règles d'éthique y relatives lui permet d'exprimer cette opinion.

La Norme NAA 300, définissent des diligences requises et fournissent des modalités d'application relatives à la planification d'un audit d'états financiers et aux réponses à donner par l'auditeur aux risques évalués. Le risque de non-détection, cependant, peut seulement être réduit, mais non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit.

Bibliographie

¹ ABDELOUAHAB ESSADEK, (2016), *La Comptabilité: Outil de développement économique*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 6.

² Djelloul BOUBIR, (2016), *Conventions et principes comptables du SCF*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 6.

³ KROLL, p., & FIORI. D ,(2010), *Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011*, paris: édition L'étudiant, 171.

⁴ Robert OBERT, (2015), *IFRS 16, une nouvelle norme sur les contrats de location*, La revue périodique de l'auditeur « El Moudakik », Alger, N° 5.

⁵ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, J.O N° 74 du 25 novembre 2007 - Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

⁶ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, N° 19. (2009/ 03/ 25).

⁷ Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11.

⁸ Enoncées par la Loi 07-11 et le décret 08-156 et plus ou moins développées par l'arrêté.

⁹ Définies par la loi 07-11, le décret 08-156, la loi de finances complémentaire (LFC) pour 2009, l'arrêté du Ministre des finances.

¹⁰ Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities Volume 1 - Core Concepts, Third Edition, New York, NY 10017 USA.

¹¹ Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, (2011), IFAC, (Traduction française), Tunisie.

¹² <http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-iaasb> consulté le 16/10/2017.

¹³ [http://cn-cncc.dz/ NAA 300/ Planification d'un audit d'états financiers](http://cn-cncc.dz/NAA_300/Planification_d'un_audit_d'etats_financiers), consulté le 16/10/2017.