

**PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION  
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES  
SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT (NAA)**

**SEFFAHLLOU Rachid**

Université Djillali Bounaama, Khemis Miliana

Email : rachidsef@yahoo.fr

**Résumé :**

Dans le cadre de la mission de contrôle des sociétés et des organismes, un commissaire aux comptes est désigné, sur la base d'un cahier des charges, pour un mandat de trois (03) ans renouvelable une fois, pour la mission de commissariat aux comptes pendant laquelle il obtient, pour chaque exercice, l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultants d'erreurs, permettant à ce dernier de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tout leurs aspects significatifs, conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

Pour que le commissaire aux comptes réalise convenablement cette mission, il doit la conduire selon les diligences des nouvelles Normes Algériennes d'Audit (NAA) qui expliquent les procédures à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes, depuis sa convention avec la direction sur les termes de la mission de commissariat aux comptes et la planification de cette dernière en établissant une stratégie d'audit et un programme de travail adéquat, ensuite il commence à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion, en passant par les confirmations externes et les procédures analytiques, avant d'arriver à se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

**Mots clés : Commissariat aux comptes, Normes Algériennes d'Audit, Eléments probants, Fondement de l'opinion.**

**ملخص:**

في إطار مهمة مراقبة الشركات والهيئات، يتم تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط، لعهددة تحدد ب ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، للقيام بمهمة محافظة الحسابات والمتمثلة، بالنسبة لكل سنة مالية، في حصوله على تأكيد معقول حول ما إذا كانت الكشوف المالية ككل لا تحتوي على اختلالات معتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء، مما يمكنه من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت الكشوف المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

حتى يتمكن محافظ الحسابات من تنفيذ هذه المهمة على أحسن وجه، عليه تنفيذها طبقاً للعنايات الواردة في المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة التي تبين كيفية وضع حيز التنفيذ الإجراءات الواجب القيام بها من طرف محافظ الحسابات منذ تعيينه على أساس دفتر الشروط واتفاقه مع الإدارة حول أحكام مهمة محافظة الحسابات وتخطيطه لها بإعداد إستراتيجية عامة وبرنامج عمل مناسب ثم الشروع في جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه مروراً بالتأكدات الخارجية والإجراءات التحليلية قبل الوصول إلى تشكيل رأي حول

الكشوف المالية قائم على أساس الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقتعة المجمعمة والتعبير بوضوح على هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. الكلمات المفتاحية : محافظة الحسابات، المعايير الجزائرية للتدقيق، العناصر المقتعة، تأسيس الرأي.

### Introduction

Le commissaire aux comptes, au sens de la Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, est toute personne qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidele des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur.

Pour atteindre son objectif, le Commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importantes et très diversifiées. L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent au professionnel prudent, et averti l'adoption d'une démarche rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

La démarche du Commissaire aux comptes doit être prudente et empreinte de méthode depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport final de certification des comptes annuels. Pour en aboutir, il doit mettre en œuvre les diligences requises par les nouvelles Normes Algériennes d'Audit (NAA), publiées par le conseil national de comptabilité (CNC) depuis le 04 février 2016.

Compte tenu de l'importance de la mission de commissariat aux comptes, on a jugé utile d'établir cet article pour pouvoir répondre à la problématique suivante :

**Comment, le commissaire aux comptes peut-il planifier et réaliser sa mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles Normes Algériennes d'audit ?**

Pour répondre à cette question, on a traité les axes suivants :

- 1- Désignation du commissaire aux comptes et diversification de sa mission.
- 2- Accord sur les termes et planification de la mission de commissariat aux comptes.
- 3- Collecte d'éléments probants et utilisation des confirmations externes.
- 4- Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers.

### 1- Désignation du commissaire aux comptes et diversification de sa mission

La désignation du commissaire aux comptes se fait sans, ou sur la base d'un cahier des charges, pour un mandat de trois exercices renouvelable une fois, et pendant chaque exercice, il réalise la mission de commissariat aux comptes qui se compose de missions principales et missions particulières ou spéciales, le cas échéant, mission d'« auxiliaire de justice ».

#### 1-1- Désignation du commissaire aux comptes sans élaboration de cahier des charges

La désignation du commissaire aux comptes se fait sans l'établissement d'un cahier des charges pour les cas suivants :

**1-1-1- Désignation du ou des premiers commissaire aux comptes**

La désignation du ou des premiers commissaires aux comptes lors de la constitution de l'organismes ou de la société se fait sans élaboration d'un cahier des charge[1]

**1-1-2- cas de renouvellement du mandat**

En cas de renouvellement du mandat du commissaire aux comptes, l'organisme ou l'entreprise n'est pas tenu de produire un nouveau cahier des charges[2]

**1-1-3- Désignation du commissaire aux comptes par voie de justice**

Dans le cas où l'assemblée générale n'a pu désigner un commissaire aux comptes pour quelque motif que ce soit, le commissaire aux comptes est désigné par ordonnance du président du tribunal du siège de l'organisme ou de la société sur requête du premier responsable de l'entité[1]

**1-2- Désignation du commissaire aux comptes sur la base d'un cahier des charges**

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

**1-2-1- Délai d'établissement et contenu du cahier des charges**

Dans un délai maximum d'un (1) mois après la clôture du dernier exercice du mandat du ou des commissaires aux comptes, le conseil d'administration, le directoire, le gérant ou l'organe habilité sont tenus d'élaborer un cahier des charges en prévision de la désignation par l'assemblée générale du ou des commissaires aux comptes.

**Le cahier des charges doit comporter, notamment[3] :**

- la présentation de l'organisme ou de la société et ses éventuelles filiales, unités, succursales en Algérie et à l'étranger ;
- la synthèse des observations, remarques et réserves émises sur les comptes des exercices précédents par le ou les commissaires aux comptes sortants, ainsi que par le ou les commissaires aux comptes des filiales si l'entité procèdent à une consolidation des comptes ;
- les termes de référence rappelant en détail l'objet de la mission de commissariat aux comptes et les rapports devant être produits ;
- les pièces administratives à fournir ;
- le modèle de lettre de candidature ;
- le modèle de déclaration sur l'honneur justifiant la situation d'indépendance vis-à-vis de l'entité conformément aux dispositions législatives ;
- le modèle de déclaration sur l'honneur de n'être frappé d'aucune interdiction d'exercer la profession ;
- les références et les capacités professionnelles et techniques.

**le commissaire aux comptes postulant reçoit de l'entité une autorisation écrite à l'effet de lui permettre de procéder à une évaluation de la mission de commissariat aux comptes par une prise de connaissance :**

- de l'organisation de l'entité et de ses démembrements ;
- des rapports des commissaires aux comptes des exercices précédents ;
- d'autres informations éventuelles nécessaires à l'évaluation de la mission. La prise de connaissance des éléments susmentionnés est effectuée sur place, sans déplacement de documents et sans copies, dans un délai fixé par le cahier des charges

#### **1-2-2-L'offre du commissaire aux comptes**

Après que le commissaire s'en assure qu'il ne tombe pas sous le coup des incompatibilités et interdictions légales et réglementaires prévues notamment par les articles 64 à 67 de la Loi 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'Expert-comptable, de Commissaire aux comptes et de Comptable Agréé, et sur la base des éléments cités dans le cahier des charges, le commissaire aux comptes précise dans l'offre :

- les ressources à mettre en œuvre ;
- la qualification professionnelle des intervenants ;
- le programme de travail détaillé ;
- les rapports intérimaires, spéciaux et finaux à présenter et les délais de remise des rapports.

les délais et moyens à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour la prise en charge de la mission doivent correspondre à des honoraires appropriés qui font l'objet d'une évaluation financière de la mission pour une période de trois exercices successifs correspondant au mandat de commissariat aux comptes et ce, sous réserve du maintien des critères de base ayant servi à l'évaluation initiale.

#### **1-2-3- Evaluation des offres**

les organismes et sociétés tenus de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes constituent un comité d'évaluation des offres.

le cahier des charges doit comporter toutes les indications permettant la notation de l'offre technique et de l'offre financière pour le choix du commissaire aux comptes. Toutefois, la notation de l'offre technique ne peut être inférieure aux 2/3 du barème de notation globale. Le comité soumet les résultats de l'évaluation des offres, par classement dégressif, à l'organe de gestion habilité qui en prend acte et le soumet à l'assemblée générale devant statuer sur la désignation du ou des commissaires aux comptes présélectionnés.

Toutefois, le nombre de commissaires aux comptes à consulter doit être égal à au moins trois (3) fois le nombre de commissaires aux comptes à désigner.

#### **1-2-4- lettre d'acceptation de mandat et lettre de notification de nomination**

Le commissaire aux comptes retenu adresse, à l'assemblée générale de l'organisme ou de la société concernée, dans un délai maximum de huit (8) jours, suivant la date de l'accusé de réception de la notification de sa désignation, une lettre d'acceptation de mandat.[3]

Le commissaire aux comptes est également tenu de notifier sa nomination en qualité de commissaire aux comptes à la commission de contrôle qualité au sein du conseil national de comptabilité, par lettre recommandée dans un délai maximum de quinze (15) jours.[2]

#### **1-3- diversification de la mission de commissariat aux comptes**

La mission de commissariat aux comptes que le commissaire aux comptes doit accomplir se divise en deux missions principales et treize missions spéciales, qui consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.

### 1-3-1- Missions principales

Les missions principales du commissaire aux comptes ont été précisées par l'alinéa 1 et 2 de l'article 23 de Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Ces missions sont :

- **La certification** que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et organismes ;
- **La vérification** la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts.

Ces deux missions aboutissent à l'établissement du rapport général d'expression d'opinion.

[4]

### 1-3-2-Missions spéciales

Les missions particulières ou spéciales du commissaire aux comptes sont au nombre de treize (13), tirées de l'article 23 et 25 de la loi sus visé et du décret exécutif n° 11-202 du 25 mai 2011, et qui sont:[5]

- **donner** un avis, sous forme de rapport spécial, sur procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant ;
- **apprécier** les conditions des conclusions des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect ;
- **signaler**, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance ;
- **vérifier** le détail des cinq (05) ou dix (10) rémunérations les plus élevées ;
- **Examiner** les avantages particuliers significatifs accordés au personnel.
- **Présenter** l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et des résultats par action ou part sociale ;
- **Vérifier** la détention d'actions de garantie (représentants au moins 20% du capital) par les administrateurs ;
- **S'assurer** du respect des dispositions légales et réglementaires concernant l'opération d'augmentation du capital ;
- **S'assurer** du respect des dispositions légales et réglementaires concernant l'opération réduction du capital ;
- **10- S'assurer** du respect des dispositions légales et réglementaires concernant l'opération d'émission d'autres valeurs mobilières ;

- **S'assurer** que le bilan établi par la société en vue de la distribution d'acomptes sur dividendes, fait apparaître des réserves et résultats nets distribuables, tels que défini par la loi, suffisants pour en permettre la distribution ;
- **S'assurer** du respect des dispositions légales et règlementaires concernant la transformation de la société par action en une autre forme ;
- **S'assurer** du respect des dispositions légales et règlementaires relatives aux filiales, participation et sociétés contrôlées.

Chaque mission particulière doit être traduite par un rapport spécial.[4]

### **1-3-3- La mission « d'auxiliaire de la justice » du commissaire aux comptes**

Le code de commerce prévoit que le Commissaire aux comptes doit révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il aura eu connaissance à l'occasion de l'accomplissement de sa mission.

Par cette mission renforcée par celle où le Commissaire aux comptes est tenu de signaler les irrégularités et inexactitudes relevées à l'assemblée générale, le législateur a voulu protéger et défendre les actionnaires, les salariés et tout tiers en relation avec la société contre tout agissement contraire à leurs intérêts.

Cette mission présente également un caractère préventif car elle favorise la normalisation et la saine conduite des affaires sociales.

En respectant cette diligence le Commissaire aux comptes permet au Procureur de la République d'apprécier les faits portés à sa connaissance et de mettre en mouvement la procédure qu'il juge nécessaire.[6]

### **1-3-4- Caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes**

Le caractère permanent de la mission de Commissaire aux comptes impose à ce dernier la tenue de deux documents de base nécessaires, voire indispensables, à l'accomplissement de ses diligences qui sont le dossier permanent et le dossier annuel (ou de contrôle).[7]

## **2- Accord sur les termes et planification de la mission de commissariat aux comptes**

Sous réserve de l'observation des normes d'audit et des devoirs professionnels approuvés par le ministre chargé des finances, le commissaire aux comptes détermine l'étendue et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle légal des comptes dans le cadre des termes de références fixés par le cahier des charges pour lequel il a soumissionné.[2]

### **2-1- Accord sur les termes de la mission de commissariat aux comptes**

les obligations du commissaire aux comptes de convenir avec la direction des termes de la mission de commissariat aux comptes sont traitées par la Norme Algérienne d'Audit (NAA 210). Elle précise que le commissaire aux comptes accepte ou poursuit sa mission seulement dans le cas où les conditions préalables à cette mission sont réunies, et que ce dernier doit consigner les termes de la mission dans la lettre de mission qu'il adresse à la direction.

**2-1-1- Conditions préalables à la mission de commissariat aux comptes**

L'auditeur doit s'assurer que les conditions préalables à sa mission sont réunies et notamment que:[8]

- 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 de commissariat aux comptes ;
- 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.

**2-1-2- Contenu de la lettre de mission**

Les termes de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission de commissariat aux comptes, destinée à la direction, et doit inclure ce qui suit :

**2-1-2-1- Objectif et étendue de l'audit des états financiers**

le commissaire aux comptes précise dans cette rubrique que :

- Dans le cadre de cette mission, il procèdera à un audit des états financiers de l'entité avec pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de l'entité.
- Il se traduira par l'émission des 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.
- Il procèdera à un audit selon les normes d'audits applicables en Algérie, ces normes requièrent la mise en œuvre des diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Il rappelle, à ce titre, qu'un audit consiste à examiner, par sondage, 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 de la présentation des états financiers ainsi que les informations fournies.

**2-1-2-2- Responsabilité du commissaire aux comptes**

Dans cette rubrique, le commissaire aux comptes 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 fraude ou résultent d'erreurs, ne peut être totalement éliminer. Pour les mêmes raisons, il ne peut non plus donner l'assurance que toutes les déficiences 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 ses travaux, le commissaire aux comptes ne manquerait pas d'informer la direction aussitôt.

Le commissaire aux comptes précise aussi qu'il est soumis au secret professionnel conformément à la disposition de l'article 71 de la loi 10-01 sus visée et qu'il ne pourrait en être délié que dans les conditions précisées par son article 72.

### **2-1-2-3- Responsabilité des dirigeants sociaux de (l'entité) :**

le commissaire aux comptes rappelle que l'établissement des états financiers annuels de l'entité incombe à ses dirigeants sociaux et que cette responsabilité implique:[9]

- Le tenue d'une comptabilité conforme aux règles et principes comptables éditée par la loi 07-11 du 25 novembre 2017 portant système comptable financier et ses textes subséquents ;
- La mise en place d'un système de contrôle interne adéquat ;

Les dirigeants sociaux sont également tenues de :

- Mettre à sa disposition tous les documents comptables de l'entité, et de manière générale, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission, notamment des procès-verbaux de toutes les assemblées des actionnaires et des conseils d'administration ;
- Lui permettre le libre accès aux personnels, auprès desquels il 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 lui seront remis 45 jours avant la date de la réunion ayant pour objet l'arrêté des comptes.

Mais bien entendu, il interviendrait préalablement sur les projets qui seront établis, entre temps, et soumis aux organes délibérants.

le commissaire aux comptes demande à la direction de lui adresser (Par exemple) :

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

### **2-1-2-4- Planning d'intervention et équipe affectée à la mission**

Le commissaire aux comptes doit détailler le planning d'intervention pour le premier exercice, et par la suite, ce planning d'intervention sera établi chaque année en concentration étroite avec les différents services de la direction.

Le commissaire aux comptes attire néanmoins l'attention sur le fait que le respect de ce calendrier reposera sur l'hypothèse selon laquelle les comptes auront été arrêtés et mis à sa disposition dans les délais convenus lui permettant de mener à son terme sa mission.

Il 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 personnel 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.

#### **2-1-2-5- lettre d'affirmation**

Afin d'éviter tout risque d'omission d'information importante et de confirmer diverses déclarations recueillis au cours de la mission, le commissaire aux comptes demanderait 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 celle concernant l'engagement de 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).

#### **2-1-2-6- Honoraires**

Le commissaire aux comptes fixe ses honoraires précisant le montant en DA hors taxes et débours, et détail selon le calendrier de sa mission, la manière de facturation de ses honoraires. Il précise également que ses honoraires peuvent être révisés.

Le commissaire aux comptes demande à la direction de lui retourner l'exemplaire joint à sa lettre revêtu de leur signature et de la mention reproduite à la main « lu et approuvé »

#### **2-2- Planification de la mission de commissariat aux comptes**

Planifier une mission de commissariat aux comptes implique l'établissement d'une stratégie générale d'audit adaptée pour la mission et développer un programme de travail. Pour se faire, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences de la Norme Algérienne d'Audit (NAA300) qui traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers.

#### **2-2-1-prise de connaissance générale de la société contrôlée avant la planification de la mission**

Avant d'entamer la planification de sa mission, le Commissaire aux comptes doit bien percevoir les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de la société contrôlée.

L'objectif à assigner à cette phase est donc d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour déterminer les risques généraux inhérents aux particularités mêmes de la société contrôlée pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et sur l'orientation et la planification de la mission et d'identifier les domaines et systèmes significatifs de la mission.

Le Commissaire aux comptes reste limité dans ses moyens matériels en regard du nombre des faits dont il a à garantir la régularité et la sincérité. Il a par conséquent tout intérêt à s'assurer au préalable des aptitudes de l'appareil comptable de la société contrôlée à produire des états financiers fiables.

Pour obtenir de l'appareil comptable (ou organisation comptable et administrative) des sécurités suffisantes, quant à la régularité et la sincérité des comptes qu'il génère, il appartient au Commissaire aux comptes de porter une attention particulière sur le respect des formes légales et réglementaires, et le niveau de qualité du contrôle interne.[10]

### 2-2-2- Objet de la planification

Une planification adéquate est bénéfique à l'audit des états financiers, en ce sens qu'elle aide l'auditeur à:[11]

- 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.

### 2-2-3- Nature et étendue de la planification

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.

#### **2-2-4-Eléments à prévoir lors de la planification de la mission d'audit :**

La planification de la mission d'audit consiste à prévoir:[11]

- 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.

#### **2-2-5- 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.

##### **2-2-5-1-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.

##### **2-2-5-2-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.

**2-2-5-3-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.

**2-2-6- Diligences requises pour la planification de la mission**

Les diligences requises pour la planification de la mission sont :

**2-2-6-1-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 affectée, 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'efficacité du processus de planification.

**2-2-6-2-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 :

- Prise de connaissance générale de la société contrôlée, y compris son contrôle interne.
- Effectuer les procédures exigées par la NAA 200 relatives au maintien de la relation client et à la poursuite de la mission d'audit spécifique.
- Evaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la NAA 200, et.
- S'assurer qu'il a connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la NAA 210.

**2-2-6-3-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:[11]

- Identifier les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue.
- S'assurer des objectifs de la mission en termes 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, déterminé 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 315.
- 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 330.

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.

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.

### **3- Collecte d'éléments probants et utilisation des confirmations externes**

La collecte d'éléments probants **est la base** de la mission du commissaire aux comptes qui a pour objectif d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Les éléments probants sont principalement collectés au moyen de procédures réalisées au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également être recueillis par l'utilisation des confirmations externes.

#### **3-1- Collecte d'éléments probants**

Pour collecter les éléments probants, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 500) « éléments probants » qui 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 des procédures d'audit en vue d'obtenir les éléments probants suffisantes et appropriées pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion.

##### **3-1-1- notion d'éléments probants**

Avant de traiter les obligations du commissaire aux comptes concernant la conception et la mise en œuvre des procédures pour la collecte des éléments probants, il est utile de rappeler la définition et les caractères suffisants et appropriés des éléments probants.

##### **3-1-1-1- Définition des éléments probants**

Selon la norme algérienne d'audit (NAA 500), 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 compatibilité 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.), constituent 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 permettent d'aboutir à des conclusions fondées.

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 résultent d'audits précédents ou de travaux d'experts désignées par la direction.

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

### 3-1-1-2- Caractère suffisant et caractère approprié des éléments probants

**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.

**le caractère approprié** est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur patience. Le degré de fiabilité et de leur patience. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis

**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).[12]

### 3-1-2- Informations à utiliser comme source d'éléments probants

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.

### **3-1-2-1- utilisation des sondages**

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.

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 530 : « Sondages en audit ».

La mise en œuvre de l'un de ces moyens ou une combinaison de ces moyens peut être appropriée en fonction de circonstances particulières.

Les sondages mis en œuvre peuvent être statistiques ou empiriques fondés sur l'expérience professionnelle du Commissaire aux comptes. Le choix entre les deux types de sondage dépend du jugement professionnel du Commissaire aux comptes et du degré de confiance qu'il veut avoir dans ses conclusions générales.

### **3-1-2-2- informations produites par l'entité**

les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans la 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 ;
- Apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre aux besoins de l'audit.

La collecte d'éléments probants sur la vérification de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations produits 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 procédure d'audit complémentaires.

### **3-1-2-3- informations produites par les travaux d'un expert**

Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produits 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'élément probants pour l'assertion concernée.

#### **3-1-2-4- Importances des recoupements et rapport cout-avantages**

L'assurance obtenue par l'auditeur à partir d'éléments probants recoupés cohérents recueillis de différentes sources ou d'une nature différente, est généralement plus élevée que celle obtenue d'éléments probants pris isolément.

L'auditeur tient compte du rapport cout-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.

#### **3-1-3- Assertions à utiliser dans la collecte des éléments probants :**

L'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à 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.

les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes:[12]

#### **3-1-3-1- Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée :**

- **Réalité des faits**-les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se reportent à l'entité ;
- **Exhaustivité**- toutes les opérations et tous les événements qui auraient de l'être enregistrés, sont comptabilisés ;
- **Exactitude**- les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- **Séparation des périodes**- les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
- **Imputation comptable**- les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

#### **3-1-3-2- Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :**

- **Existence**- les actifs, les passifs et les capitaux propres existent ;
- **Droits et obligations**- l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- **Exhaustivité**- tous les actifs, les passifs et les capitaux propres qui auraient de l'être enregistrés l'ont bien été ;

- **Evaluation 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.

### **3-1-3-3- Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers :**

- **Réalité, droits et obligations**- les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- **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 ;
- **Classification et compréhension**- l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
- **Exactitude et valorisation**- les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

### **3-1-4-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 mettant en œuvre:[12]

- **Des procédures d'évaluation des risques** afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y'a compris de son contrôle interne.
- **Des tests de procédure** 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.

#### **3-1-4-1-inspection des enregistrements ou des documents :**

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 procédures est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier les habilitations.

#### **3-1-4-2. Contrôle arithmétique**

Le contrôle arithmétique consiste à contrôler par tous moyens, l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables.

### 3-1-4-3-Inspection des actifs corporels

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.

### 3-1-4-4-Observation physique

L'observation physique, telle que décrite dans la norme NAA 501, 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.

### 3-1-4-5- Demandes d'informations

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

### 3-2-Utilisation des confirmations externes

Afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 505) « confirmations externes » qui traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmations externes pour obtenir des éléments probants.

Les demandes de confirmations externes sont le processus d'obtention d'une confirmation externe directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante.

#### 3-2-1-Nature d'une confirmation externe

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

- **Une demande de confirmation expresse** (confirmation passive) : 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.

### **3-2-2- procédures de confirmation externe**

Afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables, l'auditeur doit soigneusement préparer les demandes de confirmation et prendre en compte de certains facteurs lors de leur conception.[13]

#### **3-2-2-1- conception des demandes de confirmation**

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 :

- De déterminer les informations à faire confirmer ou à demander. Il 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.
- 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 connaissances des informations dont il veut obtenir confirmation.
- 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.
- De procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que leur suivi.

#### **3-2-2-3- Facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation**

- 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 spécifiées 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 mission similaires ;
- Le mode de communication (par exemple, demande sur rapport papier, électronique ou autre) ;
- Le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourrait 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).

### **3-2-3- résultats des procédures de confirmation externe**

Les confirmations externes ne permettent d'obtenir des éléments probants pertinents qu'après leur analyse.

### **3-2-3-1- fiabilité des réponses aux demandes de confirmation**

Si l'auditeur transmis par exemple 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 alternations. 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 :

La réponse n'émane pas de la bonne source ;

Un répondant ne soit pas autorisé à fournir une réponse ;

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.

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 concernées, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.[13]

### **3-2-3-2- non réponses**

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.

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.

### **3-2-3-3- Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés**

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

### **3-2-3-4- 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.

### **3-2-3-5- 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 :

- 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 ;
- La population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes des comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes ;
- Un taux de divergence très bas est attendu ;
- 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.

### **3-2-4- Evaluation 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 :

- 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 ;
- Réponse jugée non fiable ;
- Non-réponse ;
- 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.

## **4- Procédures analytiques, fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers**

le commissaire aux comptes doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre des procédures analytiques de substance tout au long de sa mission, il doit également concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une opinion sur les états financiers et procéder aux communications requises en matérialisant cette opinion par le rapport d'audit.

#### **4-1- Mise en œuvre des procédures analytiques**

Pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 520) « procédures analytiques » qui traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques de substance.[14]

##### **4-1-1-Nature des procédures analytiques**

Les **procédures analytiques**, telles que décrites dans la norme Algérienne d'audit (NAA 520 : 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 statiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues.

##### **4-1-2- Procédures analytiques de substance**

- 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.
- L'auditeur doit apprécier le caractère adapté d'une procédure analytiques 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.

- 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 de secteur), leur nature (réalistes et objectives) et dépend des circonstances de leur obtention ainsi que des contrôles effectués sur ses informations.
- Pour apprécier si les résultats attendus des procédures analytiques permettant 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.

- L'auditeur doit fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendus, 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.

#### **4-1-3- Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale**

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques a 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.

#### **4-1-4- Analyse des résultats des procédures analytiques**

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.

#### **4-2- fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers**

A la fin de sa mission, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 700) « fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers» qui traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées éléments probants recueillis dans les étapes précédentes, et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.[15]

##### **4-2-1- 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.

##### **4-2-2- 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 705 lorsqu'il :

- Conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportement des anomalies significatives, ou

- 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.

#### 4-2-3- rapport de l'auditeur sur les états financiers

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** ;
  - L'identification de l'entité dont les états financiers ont été audités
  - Les états financiers ayant fait l'objet de l'audit
  - Le résumé des principales méthodes comptables utilisées par l'entité auditée et d'autres informations explicatives
  - 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 effectuée selon les normes algériennes 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** :
  - 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
  - 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** 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** ou ce dernier exerce son activité.

#### Conclusion

Après avoir traité les axes précédents, on est arrivé aux conclusions suivantes :

Pour forger son opinion, le commissaire aux comptes doit obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultants d'erreurs. Pour y arriver, il doit mettre en œuvre les Normes Algériennes d'audit (NAA) qui requièrent de l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit et, entre autre de :

- convenir avec la direction des termes de la mission de commissariat aux comptes selon les diligences de la Norme Algérienne d'Audit (NAA 210) « accord sur les termes des missions d'audit » qui précise que le commissaire aux comptes accepte ou poursuit sa mission seulement dans le cas où les conditions préalables à cette mission sont réunies, et que ce dernier doit consigner les termes de la mission dans la lettre de mission qu'il adresse à la direction.
- Planifier sa mission en établissant une stratégie générale d'audit adaptée pour la mission et développer un programme de travail selon les diligences de la Norme Algérienne d'Audit (NAA 300) « planification d'audit d'états financiers » qui traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers.
- Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion selon les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 500) « éléments probants » qui explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers.
- Utiliser les procédures de confirmations externes pour la confirmation des informations ou des conditions existantes directement de la part des tiers selon les diligences de la Norme Algérienne d'Audit (NAA 505) « confirmations externes » qui traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmations externes pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.
- Mettre en œuvre les procédures analytiques tout au long de sa mission pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables selon les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 520) « procédures analytiques » qui traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques de substance.
- Fonder une opinion à la fin de sa mission basée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis dans les étapes précédentes, selon les diligences de la norme algérienne d'audit (NAA 700) « fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers » qui traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers et exprimer clairement cette opinion dans un rapport qui décrit également le fondement de celle-ci.
- Faire connaître son opinion et ses constatations aux organes de la société contrôlée (Dirigeants et Actionnaires) par l'élaboration d'un rapport sur les états financiers et

procéder aux communications requises par les Normes NAA sur la base des conclusions de ses travaux.

### **Bibliographie :**

- 1- Code de commerce de la république Algérienne démocratique et populaire, OPU, Alger, 1999.
- 2- Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire n° 42 du 11/07/2010.
- 3- Décret Exécutif 11-32 du 27 janvier 2011 relatif à la désignation du commissaire aux comptes, journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire n° 07 du 02/02/2011.
- 4- Décret Exécutif 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire n° 30 du 01/06/2011.
- 5- Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire n° 24 du 30/04/2014.
- 6- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie, Tome 1, édition Société Nationale de Comptabilité, sans date.
- 7-Tahar Hadj Sadok, Role, Diligences et Responsabilités du Commissaire aux Comptes, édition Dahlab, Alger, 2007.
- 8-Texte intégral de la Normes Algériennes d'Audit NAA210 « accord sur les termes de la mission d'audit », Décision N° 002 du 04 février 2016 portant Normes Algériennes d'Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.
- 9- Loi 07-11 du 25 novembre 2017 portant système comptable financier, journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire n° 74 du 25/11/2007.
- 10-Décision N° 103/SPM/94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.

11-Texte intégral de la Normes Algériennes d’Audit NAA300 « planification de la mission d’audit, Décision N° 150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d’Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.

12-Texte intégral de la Normes Algériennes d’Audit NAA500 « éléments probants », Décision N° 150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d’Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.

13-Texte intégral de la Normes Algériennes d’Audit NAA505 « confirmations externes », Décision N° 002 du 04 février 2016 portant Normes Algériennes d’Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.

14-Texte intégral de la Normes Algériennes d’Audit NAA520 « procédures analytiques », Décision N° 23 du 15 mars 2017 portant Normes Algériennes d’Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.

15-Texte intégral de la Normes Algériennes d’Audit NAA700 « fondement de l’opinion et rapport d’audit sur les états financiers », Décision N°150 du 11 octobre 2016 portant Normes Algériennes d’Audit, conseil national de comptabilité, ministère des finances.