

FR	<p><i>Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'egal Et Les Normes Algeriennes D'audit (Naa) En Algerie</i> <i>Cas : Naa 210 / Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit</i></p>
ENG	<p><i>Reconciliation Between The Practice Of The audit Equal And Algerian Standards On Auditing (NAA) In Algeria</i> <i>Cases: NAA 210 / Agreement On The Terms Of On Audit missions</i></p>
AR	<p>تحديد التقارب بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) في الجزائر حالة: NAA 210 / اتفاق بشأن شروط إشراف التدقيق.</p>

Dr. Abdelkader AYADI

عبد القادر عيادي

Université de Chlef -Algérie
Aek.ayadi68@gmail.com

Youcef BELGUET

يوسف بالقط

Doctorant à l'école supérieure de commerce
 Alger-Algérie
etd_ybelguet@esc-alger.dz

تاريخ القبول: 2018-03-22

تاريخ المراجعة: 2018-02-03

تاريخ الاستلام: 2018-01-09

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 Rapprochement entre la pratique de l'audit l'égal et les normes Algériennes d'audit (NAA) en Algérie, Cas : NAA 210 / Accord sur les termes des missions d'audit.

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

Abstract: 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 betaken by the National Accounting Board to prepare a pleasant atmosphere for the proper application of the new audit framework.

This paper seeks to explore Bridging the practice of peer audit and Algerian auditing standards (NAA) in Algeria, Case: NAA 210 / Agreement on terms of audit engagements.

Keywords: CFS, NAA, ISA, Legal audit.

المخلص: في الوقت الحاضر، لا يوجد قاعدة صارمة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بسبب عدم الدراية من قبل المهنيين ذوي الخبرة وعدم كفاية الضوابط عليها، وهذا في إطار تكيف المعايير الدولية للتدقيق وفقا للسياق الجزائري؛ ولكن لابد إلى العديد من الإجراءات لتنفيذها بشكل صحيح حتى لا نعيد نفس السيناريو الخاص بالنظام المحاسبي المالي (نظام المحاسبة المالية)، لذا لابد من مجلس المحاسبة الوطني إعداد وتكييف التشريعات والمعايير وفقا للبيئة الجزائرية من أجل التطبيق الصحيح لمعيار التدقيق الجديد.

تسعى هذه الورقة إلى تحديد التقارب بين معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، حالة: NAA 210 / اتفاق بشأن شروط إشراف التدقيق.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية، محافظة الحسابات.

Introduction:

Depuis 2007, plusieurs actions étaient engagées visant la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières en Algérie. Le Système Comptable et Financier présente une des toutes premières actions dans ce cadre dont l'objectif était le développement de la culture comptable et le rapprochement vers les normes IFRS.

L'adoption du SCF Algérien inspiré du référentiel IAS/IFRS a créé, aussi bien au niveau des pratiques que des travaux académiques, de sujets débattus et demeurent ainsi, sur différents aspects d'ordre managérial, fiscal, comptable, financier, informationnel et autre, aussi bien au niveau interne à l'entreprise qu'au externe et macro structurel.

L'Algérie est en train de compléter cette chaine informationnelle, comptable, fiscale et financière, par l'adoption d'un autre processus de contrôle qui s'ajoute et améliore le système de contrôle et d'audit de cette chaine. Il s'agit des normes d'audit appliquées à l'internationale appelée communément International Standards on Auditing (ISA).

A ce jour, sept (7) ans après l'entrée en vigueur du référentiel SCF, aucune déclaration n'a été faite quant à la position du législateur Algérien sur les dites normes ISA.

La pratique de l'audit imposée aux entreprises Algériennes, se limite à l'audit légal. Les autres types d'audits, 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 fonction d'audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.

Les raisons pour lesquelles nous avons choisi ce thème sont d'une part pour répondre à un sujet d'actualité en Algérie, qui est l'adoption du nouveau référentiel comptable inspiré des

normes IAS/IFRS sans adopter un nouveau référentiel d'audit, et d'autre part pour approfondir nos connaissances sur la profession d'audit en Algérie.

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

Quel est le niveau du gap qui existe entre la pratique de l'audit légal en Algérie suite à l'adoption application des normes algériennes d'audit (NAA) ?

Principale découle une série de sous questions qui peuvent être résumées comme suit :

- L'acceptation des normes ISA sur le plan international est-il suffisamment démontré?
- Est-ce que la profession de l'audit légal en Algérie se rapproche des pratiques universelles?

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

H1 : L'Algérie doit adopter les normes internationales d'audit, ou bien adopter un référentiel national inspiré de ces normes ;

H2 : Les normes d'audit actuelles ne sont pas adaptées aux objectifs de l'audit légal en Algérie;

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

- La première partie est intitulée la normalisation de l'audit et Les normes algériennes d'audit (NAA);
- La deuxième partie nommée généralités sur l'audit légal;
- La troisième partie c'est l'étude pratique où nous allons vérifier la réalité de l'application des normes algériennes d'audit cas NAA 200/ Accord sur les termes des missions d'audit.

1. la normalisation de l'audit et Les normes algériennes d'audit (NAA)

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.

1.1. La normalisation de l'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'IFAC¹ (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.

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

¹ <http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-iaasb> consulté le 16/10/2017.

normes aussi bien pour l'audit interne qu'externe au niveau international appelées les normes ISA.

Les normes internationales d'audit ISA² 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 ISQC1³ (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 réglementaires, et que les rapports émis par les auditeurs externes sont appropriés en la circonstance ».⁴

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).

² Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities Volume 1 - Core Concepts, Third Edition, New York, NY 10017 USA.

³ Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, (2011), IFAC, (Traduction française), Tunisie.

⁴<http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-normes-internationales-audit>, consulté le 16/10/2017.

Tableau 1: Liste des normes internationales d'audit ISA

Catégorie	Normes ISA	Désignations
ISQC1	Norme internationale De contrôle qualité	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit d'examen d'états financiers, ainsi d'autres missions d'assurance et de service connexes
Principes généraux et responsabilités	<p>ISA 200 objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit</p> <p>ISA 210 accord sur les termes de mission d'audit</p> <p>ISA 220 contrôle qualité d'un audit d'états financiers</p> <p>ISA 230 documentation d'audit</p> <p>ISA 240 les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit des états financiers</p> <p>ISA 250 prise en considération des textes législatifs et réglementaires d'un audit d'états financiers</p> <p>ISA 260 communication avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise</p> <p>ISA 265 communication des faiblesses de contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise et à la direction.</p>	<p>Ces normes énoncent les principes généraux et précisent les responsabilités dans le cadre de missions d'audit : termes de la mission d'audit, contrôle qualité</p> <p>Documentations prise en compte de textes législatifs et réglementaire, communication ...</p>
Evaluation des risques et réponses aux risques évalués	<p>ISA 300 planification d'un audit des états financiers</p> <p>ISA 315 identification et évaluation des risques d'anomalies significatifs par la connaissance de l'entité et son environnement</p> <p>ISA 320 caractère significatif lors de la planification et la réalisation d'un audit</p>	<p>Ces normes concernent l'évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'audit et les éléments de réponse aux risques identifiés</p> <p>Approche et planification d'une mission d'audit,</p>
	<p>ISA 330 réponses de l'auditeur aux risques évalués</p> <p>ISA 402 facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services</p> <p>ISA 450 évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit</p>	<p>Procédures à mettre en œuvre pour l'évaluation des risques, caractère significatif en matière d'audit, connaissance de l'entité, de son environnement et de son fonctionnement ...</p>
Éléments probants	<p>ISA 500 éléments probants</p> <p>ISA 501 éléments probants considération supplémentaires sur des aspects spécifiques</p> <p>ISA 505 confirmation externes</p> <p>ISA 510 missions d'audit initiales soldes</p>	<p>Ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d'une mission d'audit :</p> <p>Confirmation externe, approche analytique, sondages, estimation comptable partielle,</p>

	<p>d'ouvertures</p> <p>ISA 520 procédures analytiques</p> <p>ISA 530 sondages en audit</p> <p>ISA 540 audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant</p> <p>ISA 550 parties liées</p> <p>ISA 560 évènements postérieurs à la clôture</p> <p>ISA 570 continuité d'exploitation</p> <p>ISA 580 Déclaration écrites</p>	<p>évènementpostérieurs à la date de clôture, continuité d'exploitation, déclaration de la direction...</p>
<p>Utilisation des travaux d'autre professionnels</p>	<p>ISA 600 aspects particuliers – audit d'états financiers d'un groupe y compris (utilisation des travaux des auditeurs des composantes)</p> <p>ISA 610 utilisation des travaux des auditeurs internes</p> <p>ISA 620 utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur</p>	<p>Ces normes concernent l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par d'autres professionnels : dans quelle mesure ces travaux peuvent –ils être pris en compte et comment doivent –ils être utilisés</p>
<p>Conclusion de l'audit et rapport</p>	<p>ISA 700 fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers</p> <p>ISA 705 modifications apportées à l'opinion formulés dans le rapport de l'auditeur indépendant</p> <p>ISA706 paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant</p> <p>ISA 710 données comparatives – chiffres correspondant et états financiers comparatifs</p> <p>ISA 720 les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers</p>	<p>Ces normes concernant les conclusions d'une mission d'audit et le rapport qui doit être établi à l'issue de chaque mission</p>
<p>Domaines spécialisées</p>	<p>ISA 800 aspects particuliers – audit d'états financiers établit conformément à un référentiel comptable particulier</p> <p>ISA 805 aspects particuliers – audits d'états financiers seuls et d'éléments, compte ou rubrique spécifique d'un état financier</p> <p>ISA 810 aspects particuliers – rapport sur des états financiers résumés</p>	<p>Concernant les missions d'audit spéciales ayant pour objectif de fournir une assurance raisonnable (càd élevée et portant sur un jeu complet d'états financiers</p> <p>Etablis conformément à un référentiel comptable particulier, ou un composant d'un jeu complet d'états financiers (exemple une rubrique particulière du bilan), ou le respect des clauses contractuelles, ou des états financiers résumés</p>

Source : <http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-normes-internationales-audit>

Les professionnels comptables sont tenus d'appliquer ce cadre conceptuel afin d'identifier les menaces pesant sur la conformité aux principes de base, d'évaluer l'importance et si ces menaces ne sont manifestement pas peu significatives, d'appliquer les sauvegardes permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable tel que la conformité aux principes de base n'est pas compromise.

1.2. Les normes algériennes d'audit (NAA)

La profession de CAC est régie par une panoplie d'articles répartis sur plusieurs textes législatifs et réglementaires parus sur une période très longue et qui ne peuvent être abordés avec détail dans cette courte communication.

Le code de commerce algérien, largement inspiré du code de commerce français n'a pas suivi les mises à jour apportées à ce dernier en matière de sociétés commerciales et de commissariat aux comptes. La loi de 2010 et les textes pris pour son application ont tenté de combler certains "vides" liés à ces aspects mais demeure insuffisante⁵.

Un intérêt particulier doit être accordé à la mission du commissaire aux comptes, centrée aujourd'hui principalement sur la société par actions (SPA). L'introduction du contrôle légal dans les SARL en 2006 n'a pas connu le succès escompté du fait de l'absence de son encadrement par des procédures détaillées et précises. C'est une opportunité en plan de charges ratée pour les professionnels et également ratée en matière de mise sous contrôle de ce type de sociétés de loin, les plus importantes en nombre dans le paysage algérien.

L'Algérie s'est engagée dans un vaste programme de réforme de la comptabilité d'entreprise et de l'Etat, avec respectivement le nouveau système comptable financier SCF inspiré du référentiel comptable international IAS-IFRS et la mise en œuvre prochaine d'une adaptation des normes IPSAS3, le référentiel comptable international élaboré par l'IFAC.

C'est dans le cadre de cette volonté politique de l'Algérie de réformer en profondeur la pratique de l'audit financier par un encadrement juridique approprié, qu'un groupe ad-hoc de professionnels de l'audit, placé sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité, CNC, s'attèle depuis juin 2011 à la confection des normes algériennes d'audit, les NAA. Une trentaine de projets de normes, transposée des ISA, fut depuis écrite¹⁰, et 2 projets de normes validés par la commission de normalisation du CNC, seraient publiés très bientôt par ce dernier. Les autres le seront au fur et à mesure de leur validation par la commission susvisée.

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

⁵M.DJOUIMAA Lamri HISTORIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE, La revue de l'auditeur, n°2 octobre 2014, p15

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 culturelle⁶.

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 avants 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.

Les pouvoirs publics se sont attelés depuis mi- 2011,⁷ 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.

⁶Djelloul BOUBIR, De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit, ISA, La revue de l'auditeur, n°2 octobre 2014, p7 à p9.

⁷Cf, article 27 de la loi n°10-01

2. Généralités sur l'audit Légal

Le paragraphe 2 de la norme ISA 260 impose à l'auditeur de « communiquer aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise les problèmes apparus à l'occasion de l'audit des états financiers auxquels ces personnes sont intéressées dans l'exercice de leur fonction ».

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.⁸ Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière».⁹

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

⁸article 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.

⁹ KROLL, p., & FIORI. D ,(2010), *Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011, paris: édition L'étudiant*, 171.

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 les directeurs .

La démarche d'audit légal est encadrée par un corps de normes après la promulgation du décret exécutif fixant le contenu de normes de rapport et publié au journal officiel du 30 avril 2014.

Tableau 2 : Normes du rapport de l'audit légal

Chapitre	Normes	Objectifs et contenus
Chapitre I	NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION SUR LES ETATS DE FINANCIERS	La norme du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes sur les états financiers a pour objet de fixer les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes
CHAPITRE II	NORME DE RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES	La norme de rapport d'expression d'opinion sur les comptes consolidés et les comptes combines a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant la forme et le contenu du rapport d'expression d'opinion du commissaire aux comptes
CHAPITRE III	NORME DE RAPPORT SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES	- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de conventions règlementées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE IV	NORME DE RAPPORT SUR LE MONTANT GLOBAL DES CINQ (5) OU DIX (10) REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités du rapport spécial sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus Elevées ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE V	NORME DE RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'avantages particuliers accordés au personnel de l'entité ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.

CHAPITRE VI	NORME DE RAPPORT SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ (5) DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE	la présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de présentation de l'Evolution du résultat de l'exercice et du résultat par action ou part sociale des cinq (5) derniers exercices ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci, d'une autre société si leur nombre est inférieur cinq (5) ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE VII	NORME DE RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre relatives à la prise de connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne par le commissaire aux comptes ainsi qu'au contenu de son rapport spécial.
CHAPITRE VIII	NORME DE RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre, relatifs au rôle du commissaire aux comptes au regard de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'Etablissement des comptes, y compris l'Evaluation faite par la direction de la capacité de l'entité poursuivre son exploitation ou son activité, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes
CHAPITRE IX	NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DETENTION D' ACTIONS DE GARANTIE	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière d'actions de garantie que les administrateurs et les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions doivent détenir, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE X	NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION D' AUGMENTATION DU CAPITAL	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telle que prévue notamment, par les dispositions de l'article 700 (alinéa 3) du code de commerce lors d'une augmentation du capital social, ainsi que le contenu du

		rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XI	NORME DE RAPPORT RELATIF A L'OPERATION DE REDUCTION DU CAPITAL	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes, telles que prévues, notamment par les dispositions de l'article 712 (alinéa 2) du code de commerce lors d'une réduction du capital, ainsi que le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XII	NORME DE RAPPORT RELATIF A L'EMISSION D'AUTRES VALEURS MOBILIERES	La présente norme a pour objectif de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une Emission d'autres valeurs mobilières, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XIII	NORME DE RAPPORT RELATIF A LA DISTRIBUTION D'ACOMPTES SUR DIVIDENDES	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de distribution d'acomptes sur dividendes par une société commerciale, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes.
CHAPITRE XIV	NORME DE RAPPORT RELATIF A LA TRANSFORMATION DES SOCIETES PAR ACTIONS	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant l'intervention du commissaire aux comptes en matière de transformation d'une société par actions en une autre forme, ainsi que le contenu du rapport du commissaire aux comptes
CHAPITRE XV	NORME DE RAPPORT RELATIF AUX FILIALES, PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES	La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et de préciser les modalités de mise en œuvre concernant les diligences du commissaire aux comptes sur l'identification des filiales, participations et sociétés contrôlées au sens de l'article 40 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, susvisé, sur des opérations avec celles-ci ainsi que sur l'information donnée dans l'annexe aux états financiers prévue par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, susvisée

Source : journal officiel n°24 du 30 Avril2014, P11 à P18

3. l'étude pratique: cas NAA 210/ Accord sur les termes des missions d'audit

✓ Phase 01: Méthodologie de recherche

Pour la réalisation de notre travail nous avons opté pour l'approche descriptive analytique concernant les deux premières parties théoriques, voir aussi pour la partie pratique.

Après avoir exposé dans le premier parti la pratique de l'audit légal et la normalisation d'audit et les normes algériennes d'audit, nous allons essayer dans ce parti de donner une idée sur l'application des normes algériennes d'audit sur le terrain, c'est pour cela on a choisi la NAA 210 qui traite l'Accord sur les termes des missions d'audit car cette norme englobe les autres normes, ou on va détailler cette norme et l'expliquer.

✓ Phase 02: Présentation le contenu de la norme 210 et discussion

-Champ d'application

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

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

-Objectifs

L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies et après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

-Conditions préalables à un audit

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

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

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

-Contenu de la lettre de mission

Principaux termes de la mission d'audit :

- L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit ;
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;
- Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur ;
- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement. Le planning et la réalisation de l'audit ;
- La direction doit fournir des déclarations écrites pour justifier des éléments probants des états financiers ou des assertions les sous tendant.

-Audits récurrents

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

Au cours de sa mission, l'auditeur détermine s'il est nécessaire de rappeler ou de reformuler à l'entité le contenu de la lettre de mission notamment lorsque :

- Des changements sont intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
- Il est constaté une évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entité ;
La survenance d'un événement ou une demande de l'entité qui nécessite des diligences supplémentaires de l'auditeur.

Les éléments révisés sont, soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

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

L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'existe aucun motif raisonnable de le faire. Par exemple, une limitation de la mission d'audit

par la direction ne peut être demandée si celle-ci a pour finalité d'éviter d'obtenir une opinion avec réserve sur certains aspects.

Lorsqu'avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire, et apprécier les implications légales et réglementaires éventuelles.

-Autres particularités

Dans le cas d'audits conjoints où la mission est dévolue à plusieurs auditeurs, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.

Dans le cas d'une lettre de mission commune, celle-ci devra préciser, la répartition des travaux entre les auditeurs et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux.

Lorsque l'auditeur d'une entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également auditeur d'une ou d'autres entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs entités.

Lorsque l'auditeur choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

✓ Phase 03: Test des hypothèses

Pour l'hypothèse une, elle est valide, car en a pas un référentiel complet pour les Professionnels d'audit comme par exemple le code de déontologie, les normes de qualité du rapport du commissaire aux comptes qui sont nécessaires pour un rapport d'audit de haute qualité et qui répond aux besoins des utilisateurs.

L'hypothèse deux est pas valide parce que les normes IAS/IFRS et les normes internationales d'audit sont deux référentiels qui se complètent, aussi l'acceptation des normes ISA sur le plan international est suffisamment démontrée.

le Conseil National de la Comptabilité (CNC) qui est conscient de la nécessité de l'adaptation de la profession du commissariat aux comptes pour obtenu une qualité d'audit, suivant les changements que le système comptable a connu, et ça est démontré par la promulgation de la loi 10-01 du 29 juin 2010 et l' Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes, qui se rapproche en quelque sorte des normes internationales d'audit, Nous pouvons conclure de cette étude que les normes IAS/IFRS et les normes ISA sont deux référentiels qui se complètent, donc il est nécessaire d'adopter un référentiel pour la profession de commissariat aux comptes, inspiré des normes ISA, ou les transcrire dans la réglementation nationale.

Conclusion

Le référentiel NAA sera un outil structurant dont la maîtrise par l'auditeur, préalable à tout audit, est fondamentale à la compréhension de l'approche internationale de l'audit et à la conduite d'une mission de haute qualité. Pour ce faire, dès lors que ce sont les pouvoirs publics qui ont initié et piloté le processus de réforme de l'audit à l'instar de ce qui fut entrepris pour la comptabilité, ils leur incombe la charge d'imposer des programmes de formation en la matière aux professionnels en leur fournissant les moyens financiers, les structures publiques d'enseignement et l'encadrement pédagogique nécessaires.

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 avants 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.

Bibliographie

¹ <http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-iaasb> consulté le 16/10/2017.

² Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities Volume 1 - Core Concepts, Third Edition, New York, NY 10017 USA.

³ Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, (2011), IFAC, (Traduction française), Tunisie.

⁴ <http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-normes-internationales-audit>, consulté le 16/10/2017.

⁵ <http://www.imacaudit.net/documentation/audit-financier/les-normes-internationales-audit>

⁶ M.DJOUIMAA Lamri HISTORIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE, La revue de l'auditeur, n°2 octobre 2014, p15

⁷Djelloul BOUBIR, De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit, ISA, La revue de l'auditeur, n°2 octobre 2014, p7 à p9.

⁸Cf, article 27 de la loi n°10-01

⁹article 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.

¹⁰KROLL, p., & FIORI. D ,(2010), *Les métiers de l'audit - le guide 2010-2011*, paris: édition L'étudiant, 171.

¹¹journal officiel n°24 du 30 Avril2014, P11 à P18