

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES
المجلس الوطني للمحاسبة
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:

- م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية؛
- م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال؛
- م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- م.ج.ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

-----000-----

MINISTRE DES FINANCES
LE MINISTRE

وزارة المالية
الوزير

يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

15 MARS 2017

المؤرخ في

23

مقرر رقم

السيد الوزير المكلف بالمالية ،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة؛ المعدل
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره؛
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المحدد لنعوية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛
- وبمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و المحدد لمحتوى و معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- وبمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و المحدد لإجراءات إرسال تقارير محافظ الحسابات؛

يقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق:

- المعيار الجزائري للتدقيق - 520 - " الإجراءات التحليلية "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 570 - " استمرارية الإستغلال "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 610 - " استخدام أعمال المدققين الداخليين "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 620 - " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

المادة الثانية:

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المادة الثالثة:

ينشر هذا القرار في النشرة الرسمية لوزارة المالية .

حرر بالجزائر في،

15 MARS 2017

حاجي بابا عمي

الوزير المكلف بالمالية





وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 520
"الإجراءات التحليلية"



الإجراءات التحليلية

الفهرس

I. مقدمة	3
مجال تطبيق المعيار	3
II. الأهداف	3
III. الواجبات المطلوبة	3
3-1- الإجراءات التحليلية المادية	3
3-2- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة	4
3-3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية	4



أ. مقدمة

مجال تطبيق المعيار

1. يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

2. تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (و التي يعالجها المعيار 315¹) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

3. الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

أ. الأهداف

4. يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

أ. الواجبات المطلوبة

3-1- الإجراءات التحليلية المادية

5. قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

6. يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، و الذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشف المالية.

يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات... الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

¹م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.



7. تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي و خارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) و طبيعتها (واقعية و موضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها و كذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

8. لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما و الذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي الى كشف مالية تحوي اختلالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، تجزئتها و توفرها.

9. يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة و القيم المنتظرة و الذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

2-3- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة

10. يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشف المالية مع معرفته للكيان.

3-3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

11. عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يُقدّر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة



المعيار الجزائري للتدقيق 570
"استمرارية الاستغلال"



استمرارية الاستغلال

الفهرس

3	.....	I. مقدمة
3	.....	1-1- مجال التطبيق
3	.....	2-2- فرضية استمرارية الاستغلال
3	.....	3-1- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله
4	.....	مسؤولية المدقق
4	.....	II. الأهداف
4	.....	III. الواجبات المطلوبة
4	.....	إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة
5	.....	3-1- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة
5	.....	حالة الكيانات الصغيرة
5	.....	3-2- الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها
5	.....	3-3- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف
6	.....	3-4- الاستنتاجات و تقرير التدقيق
6	.....	3-5- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر
7	.....	3-6- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال
7	.....	3-7- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه
7	.....	3-8- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة
7	.....	3-9- التأخير الكبير في المصادقة على الكشف المالية



1. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

2-1- فرضية استمرارية الاستغلال

2. حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

3. استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخصصة.

3-1- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

4. يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله. حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

5. يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ، كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة؛
- حجم و تعقيدات الكيان، طبيعة و حالة نشاطاته و كذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها؛

– يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره. قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.



مسؤولية المدقق

6. يجب على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشف المالية؛
- استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

7. مع ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت¹ 200، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو ظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. و عليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

II. الأهداف

8. أهداف المدقق هي ما يلي:

- أ. جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- ب. استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، و
- ت. تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

III. الواجبات المطلوبة

إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة

9. عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت² 315، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و

- أ. إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، في هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو،

¹ م.ج.ت 200 : الأهداف العامة للمدقق التي تؤدي إلى تدقيق بحسب المعايير الجزائرية للتدقيق.

² م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.



ب. في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعترض تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة من منزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

10. طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17، يجب عليه مراجعة تقييمه.

3-1- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

11. على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

حالة الكيانات الصغيرة

12. قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن و في المقابل، قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.

13. عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي.

بالإضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام و الشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي و كذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام و الشروط.

14. عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

3-2- الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها

15. يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

16. عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشف المالية.

3-3- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف

17. إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تحديد وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين. هذه الإجراءات يجب أن تتضمن:



- أ. مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في حال ما لم يتم القيام به بعد؛
- ب. تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها و تحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، و ما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛
- ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛
- ث. مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية و، عند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.
18. في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، و اعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

- أ. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات؛ و
- ب. تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

4-3- الاستنتاجات و تقرير التدقيق

19. انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة، على المدقق أن يستنتج، بناء على حكمه الشخصي وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، و التي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- يُعدّ عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، فإن معلومة مناسبة في الكشف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:
- ضمان مصداقية الكشف المالية؛ و
 - ضمان مطابقتها.

5-3- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر

20. إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود «عدم يقين» معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشف المالية:

- أ. تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛ و
- ب. تشير بوضوح إلى وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، كنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله و تسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته.

21. إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل و يتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

- أ. تسليط الضوء على وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ و
- ب. لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة 20.



22. إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار 705³.

ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكاً كبيراً حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

3-6- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

23. إذا تم إعداد الكشف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، و بالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأن الكشف المالية تقدم أو لا، معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

24. إذا فرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الطرف، تعد الكشف المالية إذن حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية).

3-7- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

25. إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

3-8- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

26. ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان⁴، على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

- أ. عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل «عدم يقين» معتبر من عدمه؛
- ب. ملائمة أو عدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد و عرض الكشف المالية؛ و
- ج. دلالة المعلومات الواردة في الكشف المالية المتعلقة بالأحداث و الظروف المكتشفة.

3-9- التأخير الكبير في المصادقة على الكشف المالية

عندما يكون الأجل مهماً بين تاريخ الكشف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.

إذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجاً عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبين في الفقرة 17، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود «عدم يقين» معتبر، كما هو موضح في الفقرة 19.

³م.ج.ت 705 : التعديلات المحدثّة على الرأي المُعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

⁴م.ج.ت 260 : التواصل مع القائمين على الحكم في المؤسسة.



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 610
"استخدام أعمال المدققين الداخليين"



استخدام أعمال المدققين الداخليين

الفهرس

3	I. مقدمة
3	1-1- مجال تطبيق المعيار
3	1-2- العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
3	II. الأهداف
3	III. الواجبات المطلوبة
3	1-3- تحديد امكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين
5	2-3- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة
6	3-3- التوثيق



ا. مقدمة

1-1- مجال تطبيق المعيار

1. يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت¹ 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

2. لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

1-2- العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

3. يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

4. بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

5. مهما بلغت درجة استقلالية و موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشف المالية. فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يُعبر عنه و لا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

II. الأهداف

6. اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خُصص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

III. الواجبات المطلوبة

1-3- تحديد امكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

7. على المدقق الخارجي تحديد:

(أ) احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.

(ب) في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة و امتداد اجراءات التدقيق الخارجي.

¹ م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الاختلالات المعتمدة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.



بشكل عام، قد تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالآتي:

- **متابعة المراقبة الداخلية:** قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها و التوصيات الرامية لتحسينها؛
- **فحص المعلومة المالية العملية:** قد توكل لوظيفة التدقيق مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف و تقديم المعلومة المالية العملية و القيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات و الإجراءات.
- **إعادة النظر في الأنشطة العملية:** قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية و نجاعة الأنشطة العملية بما فيها الأنشطة الغير مالية للكيان.
- **فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية:** قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية و التشريعية أو الواجبات الخارجية و كذلك سياسات و توجيهات الإدارة و مقتضيات أخرى داخلية.
- **إدارة المخاطر:** قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد و تقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان و المساهمة في تحسين أنظمة المراجعة و إدارة المخاطر.
- **الحوكمة:** يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم و أخلاقيات الكيان، نجاعة الإدارة و شفافية تسييرها.

8. قصد تحديد ما اذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه و تبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة.
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين و المدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين و خبرة، طريقة توظيفهم و إذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها).
- عما اذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو الى اطار سامي لديه السلطة الملائمة، و إمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرها.
- اذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.
- اذا كانت ادارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي و إلى أي مدى.
- احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها و توثيقها).



9. من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المدقق الخارجي، عليه أن يأخذ بالحسبان:

- طبيعة و امتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم انجازها من طرف المدققين الداخليين.
- قد يكون مجديا الاتفاق مسبقا مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم، امتداد و تغطية التدقيق
- تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة و المعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشف المالية.
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية.

2-3- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة

10. ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة. و تحتوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين؛
 - فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققون الداخليون؛
 - فحص عناصر مشابهة أخرى.
- 11.** قصد تحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته الخاصة، على المدقق الخارجي تقييم:

- أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني و الخبرة المهنية الكافيين بصفتهم مدققين داخليين؛
- تم الإشراف على الأعمال و مراجعتها و توثيقها بشكل صحيح؛
- تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
- النتائج المستخرجة ملائمة للظروف و التقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- كل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

12. عندما تعتبر أعمال المدققين الداخليين واحد من العوامل المحددة لطبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول النقاط التالية:

- رزنامة أعمالهم؛
- امتداد تغطية التدقيق؛



- عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشف المالية في مجملها (أو عند الاقتضاء، الحد أو الحدود المعبرة المحددة لتدفقات عمليات خاصة، أرصدة الحسابات الخاصة أو المعلومات الواجب تقديمها في الكشف المالية و عتبة التخطيط؛
- الطرق المقترحة لاختيار العناصر؛
- توثيق الأعمال المنجزة؛
- إجراءات استعراض الأعمال و تقريرها.

3-3- التوثيق

13. إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 620
"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"



استخدام أعمال خبير مُعَيَّن من طرف المدقق

الفهرس

1.	مقدمة.....	3
1-1	1- مجال التطبيق.....	3
2-1	2- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق.....	3
II	الأهداف.....	3
III	الواجبات المطلوبة.....	3
1-3	1- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير.....	3
2-3	2- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق.....	5
3-3	3- كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق.....	5
4-3	4- اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق.....	6
5-3	5- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق.....	6
6-3	6- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق.....	7
7-3	7- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق.....	8



ا. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفايات الأخذ باستنتاجات الخبير.
2. لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكوّن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمت معالجتها في المعيار¹ 220؛ أو
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلّ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار² 500.

3. الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

1-2- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق

4. يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينة.
- مع ذلك، اذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينة، و اتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

II. الأهداف

5. أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يُقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

III. الواجبات المطلوبة

1-3- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير

6. عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، على المدقق تحديد اذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.

¹م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

²م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.



قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

- (أ) الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة و تحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛
- (ب) تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛
- (ت) جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى؛
- (ث) الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:
 - تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛
 - الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين؛
 - تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل؛
- (ج) تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- (ح) تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشف المالية؛
- (خ) تعريف و أداء إجراءات التدقيق التكميلية .

7. يمكن أن تتضمن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى هكذا قرار:

- إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية؛
- طبيعة و أهمية الموضوع، بما فيه تعقيد؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج؛
- الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة، بما في ذلك تجربة المدقق ومعرفة أعمال الخبراء المرتبطة بهذه المواضيع؛
- وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

8. عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير عينته لإعداد الكشوف المالية، قد يتأثر قرار المدقق فيما يخص استعانتة بخدمات خبير يعينه هو بعوامل مثل:

- طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في الكيان، أو يعتبر من "الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة؛
- إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته؛
- كفاءة و مهارات الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة خاضع لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو لتلك التابعة لنشاطه؛
- كل رقابة داخل الكيان على أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.



3-2- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق

9. لتحديد طبيعة، رزنامة و امتداد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق؛
- معرفة و تجربة المدقق للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير؛
- إذا كان الخبير يخضع أو لا لسياسات و إجراءات رقابة النوعية لمكتب المدقق.

10. تتغير كل من طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق بالنظر إلى الواجبات المطلوبة من طرف هذا المعيار حسب الظروف. مثلا، قد تؤدي العوامل التالية إلى الحاجة إلى القيام بإجراءات مختلفة أو أكثر امتدادا، يعد ضروريا وضعها حيز التنفيذ:

- أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، تتعلق بموضوع هام يستلزم أحكام ذاتية و معقدة؛
- الخبير المعين من طرف المدقق ينجز إجراءات التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من التدقيق، بدلا من استشارته من أجل تقديم رأي على نقطة معينة.

3-3- كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق

11. على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.

ترمي الكفاءة إلى مستوى و مؤهل الخبير و تُعنى المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ. فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية و علاقات هذا الخبير مع الكيان و التي من شأنها المساس بموضوعيته.

12. قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة، مثل:

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير؛
- المقابلات مع هذا الخبير؛
- المقابلات مع مدققين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير؛
- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية؛
- الاصدارات و الكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير؛
- سياسات و إجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.



13. تتضمن العناصر الدالة لتقييم كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ما إذا كانت أعمال الخبير خاضعة أو لا لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو تابعة إلى مجال نشاطه.

3-4- اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق

14. على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له ب:

- تحديد طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق؛ و
- تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

15. قد تتضمن الجوانب الدالة في معرفة المدقق لمجال خبرة الخبير:

- معرفة ما اذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للتدقيق؛
- معرفة ما اذا كانت تطبق معايير مهنية أو غيرها، كذلك متطلبات تنظيمية أو تشريعية ؛
- ما هي الفرضيات و الطرق، بما فيها النماذج عند الاقتضاء، التي يتخذها الخبير، وعموما هل يعترف بها في مجال خبرته و هل تُعد ملائمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية؛
- طبيعة المعطيات أو المعلومات الداخلية و الخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

3-5- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق

16. يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على:

(أ) طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير

في غالب الأحيان قد يكون دالاً أثناء مناقشة اتفاق حول طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، التطرق إلى المسائل المتعلقة بالمعايير التقنية المعنية أو إلى متطلبات مهنية أخرى أو تلك التابعة لمجال نشاطه والتي على المدقق تطبيقها ؛

(ب) أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير

يمكن أن يُحدد الاتفاق حول أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي يعينه:

- اذا كان كل من المدقق و الخبير الذي عيّنه سينفذان اختبارات مفصلة حول المعطيات القاعدية ؛

- موافقة الخبير المعين المقدمة للمدقق لكي يناقشه هذا الأخير في ملاحظات أو استنتاجات الخبير مع الكيان و مع أشخاص آخرين، و لكي يسرد تفاصيل هذه الملاحظات أو الاستنتاجات في أسباب الرأي المعدل المعبر عنه في تقرير التدقيق، إن اعتبر ذلك ضروريا؛

- كل إتفاق لإبلاغ الخبير المعين من طرف المدقق باستنتاجات هذا الأخير المتعلقة بأعمال الخبير.

(ت) طبيعة، رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق و هذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير.

(ث) ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.



17. قد يشمل الاتفاق حول أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي عينه كذلك على الاتفاق حول الإطلاع على وثائق العمل لكل منهما و الحفاظ عليها.

عندما يكون الخبير المعين من طرف المدقق عضوا في الفريق المكلف بالمهمة، فإن وثائق عمل هذا الخبير تشكل جزءا من وثائق التدقيق.
و ما لم يتفق على خلاف ذلك، فوثائق عمل الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المدقق ملك لهم و لا تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

18. من الضروري أن تطبق التدابير المتعلقة بالسرية ضمن القواعد الأخلاقية المطبقة على المدقق، أيضا على الخبير الذي عينه.

قد تفرض قانونيا قواعد إضافية.

قد يطالب الكيان كذلك بأخذ تدابير خاصة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين المعيّنين من طرف المدقق.

3-6- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق

19. على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك:

- دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى؛
- قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات؛
- عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة؛
- إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

20. قد تسمح عوامل مفيدة لتقييم دلالة و عقلانية ملاحظات و استنتاجات الخبير المعين من طرف المدقق، سواء أتم تفصيلها في تقرير أو تحت أي شكل آخر، بتقدير ما إذا كانت:

- مقدمة بطريقة متناسقة مع كل المعايير التي تملئها المهنة أو قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الخبير المعين؛
- معبر عنها بشكل واضح، بما في ذلك الرجوع إلى الأهداف المتفق عليها مع المدقق، امتداد الأعمال المنجزة و المعايير المتبعة؛
- تغطي مدة ملائمة و تأخذ بالحسبان الأحداث اللاحقة، إذا كان ذلك ضروريا؛
- عرضة لتحفظ ما أو حصر أو قيد لدى استخدامها و إذا كان الأمر كذلك، وجود تبعات على المدقق؛ و
- تأخذ بالحسبان و بشكل صحيح الأخطاء أو الفوارق المسجلة من طرف الخبير المعين.



21. عندما تستلزم أعمال الخبير المعين من طرف المدقق الأخذ بالفرضيات و الطرق فإن العوامل الدالة لتقديرها من طرف المدقق تشمل تقدير هل هي:

- مقبولة عموما في مجال تخصص الخبير؛
- متناسقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛
- تخضع لاستعمال النماذج المختصة؛ و
- متناسقة مع تلك المستعملة من طرف الإدارة و، في حالة عكس ذلك، ما هي أسباب و تأثير الاختلافات الملاحظة.

22. عندما تستدعي أعمال الخبير المعين من طرف المدقق استخدام معطيات قاعدية و ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن تطبيق الإجراءات التالية قصد اختبار هذه المعطيات:

- مراجعة مصدر المعطيات، بما في ذلك التعرف و عند الاقتضاء المراقبة عن طريق السبر، للمراقبات الداخلية لهذه المعطيات و، إذا لزم الأمر، إعادة النظر في كيفية نقلها للخبير؛
- اختبار الشمولية و التناسق الداخلي لهذه المعطيات.

23. إذا تمّ الحكم على نتائج أعمال الخبير أنها غير ملائمة لاحتياجات التدقيق، و غير متناسقة مع العناصر الأخرى التي تم جمعها، يجب أن:

- يناقش الخبير الذي عينه حول الأعمال التكميلية؛
- يعزم على القيام بإجراءات تدقيق اضافية؛
- بالإمكان أن يلجأ الى خدمات خبير آخر.

7-3- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق

24. لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدل.

لكنه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدل و بالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

25. إذا أشار المدقق في تقريره لأعمال الخبير الذي عينه معتبرا ذلك ذا دلالة في فهم الرأي المعدل الذي عبر عنه، فعلى المدقق التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلق بالرأي الذي عبر عنه.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES
المجلس الوطني للمحاسبة
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

DECISION N° 23 DU 15 Mars 2017
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT

- **NAA 520** : Procédures analytiques ;
- **NAA 570** : Continuité de l'exploitation ;
- **NAA 610** : Utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- **NAA 620** : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

-----OOO-----

MINISTERE DES FINANCES
LE MINISTRE

وزارة المالية
الوزير

Décision N° 27 du 15 MARS 2017 portant Normes Algériennes d'Audit

Le Ministre chargé des Finances,

- Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant Système Comptable Financier;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'Expert-comptable, de Commissaire aux Comptes et de Comptable agréé;
- Vu le décret présidentiel n° 15-125 du 25 Rajab 1436 correspondant au 14 mai 2015 portant nomination des membres du Gouvernement, modifié et complété;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415, correspondant au 15 février 1995, fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 07-364 du 18 Dhou El Kaada 1428, correspondant au 28 novembre 2007, portant organisation de l'administration centrale du Ministère des Finances;
- Vu le décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432, correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, l'organisation, et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité;
- Vu décret exécutif n° 11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de l'Ordre National des Experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011, relatif à la désignation des Commissaires aux Comptes;
- Vu le décret exécutif n° 11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011, fixant les normes de rapport du Commissaire aux Comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaabane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes de rapport du Commissaire aux Comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du Commissaire aux Comptes.

Décide:

Article 1^{er}:

La présente décision a pour objet la mise en œuvre de quatre Normes Algériennes d'Audit:

- la Norme Algérienne d'Audit – 520 – «Procédures analytiques»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 570 – «Continuité de l'exploitation»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 610 – «Utilisation des travaux des auditeurs internes»,
- la Norme Algérienne d'Audit – 620 – «Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur».

Article 2 :

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

Article 3 :

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

Fait à Alger, le

15 MARS 2017

Le Ministre chargé des Finances

Hadji BABA AMMI



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 520

«Procédures analytiques»

PROCEDURES ANALYTIQUES



Sommaire

I.	Introduction	3
	Champ d'application.....	3
II.	Objectifs	3
III.	Diligences requises	3
3.1.	Procédures analytiques de substance	3
3.2.	Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale.....	4
3.3.	Analyse des résultats des procédures analytiques	4



I. Introduction

Champ d'application

1. La présente norme traite de:

- l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance;
- l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit.

2. Les procédures analytiques mises en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement comme procédures d'évaluation des risques, traitées dans la norme NAA 315¹ permettent d'identifier les opérations ou événements inhabituels afin de définir les diligences requises et les modalités d'application concernant le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques.

3. Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes.

Elles comportent des comparaisons avec des données antérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, en utilisant des méthodes simples ou complexes en recourant à des techniques statistiques élaborées pour identifier et analyser les variations significatives ou des tendances inattendues.

II. Objectifs

4. L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Il doit également concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers.

III. Diligences requises

3.1. Procédures analytiques de substance

5. Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur peuvent être des procédures analytiques de substance ou des vérifications de détail, ou la combinaison des deux.

6. L'auditeur doit apprécier le caractère adapté d'une procédure analytique particulière et sa pertinence pour des assertions déterminées. Il doit également s'assurer de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

L'utilisation de ratios, de moyennes, etc., peut être retenue pour effectuer des procédures analytiques de substance en particulier lorsqu'elles portent sur un volume important de données prévisibles dans le temps.

¹ NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

7. La fiabilité des données est influencée par leur source (interne ou externe), leur comparabilité (Données de N et N-1, données de l'entité avec celles du secteur), leur nature (réalistes et objectives) et dépend des circonstances de leur obtention ainsi que des contrôles effectués sur ses informations.
8. Pour apprécier si les résultats attendus des procédures analytiques permettent d'identifier une anomalie qui, cumulée avec d'autres, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives, l'auditeur prend en compte leur niveau de précision, de fiabilité, de désagrégation et leur disponibilité.
9. L'auditeur doit fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel, il devra mettre en place des procédures d'audit afin d'élucider ces variations et de collecter des éléments probants concernant la cohérence ou non de ces variations.

3.2. Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale

10. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

3.3. Analyse des résultats des procédures analytiques

11. Lorsque les procédures analytiques conduisent l'auditeur à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées, en :
- demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues;
 - mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances.

MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE



Norme Algérienne d'Audit 570

« Continuité de l'exploitation »



CONTINUITE DE L'EXPLOITATION

Sommaire

I. Introduction.....	3
1-1- Champ d'application	3
1-2- Hypothèse de continuité de l'exploitation	3
1-3- Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	3
Responsabilité de l'auditeur	4
II. Objectifs	4
III. Diligences requises	4
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées	4
3-1- Appréciation de l'évaluation faite par la direction	5
Cas des petites entités.....	5
3-2- Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	5
3-3- Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés	6
3-4- Conclusions et rapport d'audit	6
3-5- Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative	7
3-6- Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation	7
3-7- Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter	8
3-8- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	8
3-9- Retard important dans l'approbation des états financiers	8



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. Cette Norme traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers au regard de l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers.

1-2- Hypothèse de continuité de l'exploitation

2. Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible.

Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

3. L'utilisation par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation concerne également les entités du secteur public non régies par le code de commerce.

Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, survenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien de l'Etat peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation.

1-3- Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

4. Le référentiel comptable applicable impose implicitement à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. En effet, dès lors que l'hypothèse de continuité de l'exploitation soit un principe fondamental pour l'établissement des états financiers, il est requis de la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique l'exercice d'un jugement, à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui, par nature, sont incertains. Les facteurs suivants sont pertinents dans l'exercice de ce jugement:

- Le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle un événement ou une condition se produira, ou que son issue ultérieure surviendra, est longue ;
- La taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités ainsi que la mesure dans laquelle des facteurs extérieurs ont une incidence sur celle-ci ;
- Tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où il est porté. Des événements postérieurs peuvent conduire à un résultat qui ne concorde pas avec les jugements qu'il était raisonnable de porter à l'époque où ils ont été formulés.

Responsabilité de l'auditeur



6. L'auditeur a l'obligation de :

- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité de l'exploitation faite par la direction lors de l'établissement et de la présentation des états financiers ;
- conclure quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

7. Toutefois, ainsi qu'il est décrit dans la NAA 200¹, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation.

L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs. En conséquence, l'absence d'une quelconque mention, dans le rapport de l'auditeur, d'une incertitude sur la continuité de l'exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

II. Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

- (b) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers;
- (c) tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; et
- (d) en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.

III. Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

9. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la NAA 315², l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et

- (a) dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute

¹NAA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur et conduite d'un audit selon les Normes Algériennes d'Audit

²NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation en cas de ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face; ou,

- (b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

10. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans ce cas, outre la mise en œuvre de procédures prévues au paragraphe 17, il doit réviser son évaluation.

3-1- Appréciation de l'évaluation faite par la direction

11. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, y compris éventuellement le processus suivi par celle-ci pour réaliser son évaluation.

Cas des petites entités

12. Leur direction peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées.

13. Lorsque l'entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Dans ce cas, l'auditeur peut apprécier la capacité de ces derniers à assurer le soutien financier.

En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que de l'intention du propriétaire-dirigeant ou de sa compréhension de ceux-ci.

14. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction, sauf si cette période est inférieure à douze (12) mois, auquel cas, l'auditeur demandera à la direction d'étendre cette période sur au moins douze (12) mois.

3-2- Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

15. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

16. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre une quelconque autre procédure d'audit pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la

capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui sera de douze (12) mois au moins à compter de la date des états financiers.



3-3- Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés

17. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure:

- (a) de demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait;
- (b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes qu'elle a relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances;
- (c) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation;
- (d) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futurs et le caractère réalisable de tels plans.

18. Dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futurs de la direction, ces procédures doivent inclure également:

- (i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision; et
- (ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions.

3-4- Conclusions et rapport d'audit

19. A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour:

- (a) assurer la sincérité des états financiers; et
- (b) assurer la conformité des états financiers.

3-5- Application appropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative



20. Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers:

- (a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'action de la direction pour y faire face; et
- (b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

21. Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit visant:

- (a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; et
- (b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 20.

22. Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme NAA 705³. Il doit indiquer dans son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

3-6- Application inappropriée de l'hypothèse de continuité de l'exploitation

23. Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application de cette hypothèse retenue par la direction est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère inapproprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation.

24. S'il est exigé de la direction, ou que celle-ci a choisi, d'établir des états financiers alors que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation n'est pas appropriée en la circonstance, les états financiers sont alors établis selon une autre méthode (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives).

³NAA 705 : Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

3-7- Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter



25. Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit.

3-8- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

26. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁴, l'auditeur doit leur communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants:

- (a) le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative;
- (b) le caractère approprié ou non de l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour l'établissement et la présentation des états financiers; et
- (c) La pertinence des informations fournies dans les états financiers relatives aux événements et conditions relevés.

3-9- Retard important dans l'approbation des états financiers

27. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard.

S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liées à l'hypothèse de continuité de l'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 17, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 19.

⁴NAA 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 610

«Utilisation des travaux des auditeurs internes»



UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Sommaire

I.	Introduction	1
1-1-	Champ d'application	1
1-2-	Relation entre la fonction d'audit interne et l'audit externe	1
II.	Objectifs	1
III.	Diligences requises	1
3-1-	Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes	1
3-2-	Utilisation des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes	3
3-3-	Documentation	4



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. La présente norme d'audit traite des conditions et de l'opportunité de prendre en compte les travaux de l'audit interne par l'auditeur externe, lorsque celui-ci estime, conformément à la norme NAA 315¹, que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour la réalisation de sa mission.
2. Cette norme ne traite pas des cas où des membres individuels de l'audit interne fournissent une assistance directe à l'auditeur externe dans la réalisation de procédures d'audit.

1-2- Relation entre la fonction d'audit interne et l'audit externe

3. L'auditeur externe doit prendre en compte les travaux de l'audit interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externe.
4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne et ceux de l'audit externe soient différents, certains moyens mis en œuvre par la fonction d'audit interne et par l'auditeur externe pour atteindre leurs objectifs respectifs peuvent être similaires.
5. Quel que soit le degré d'autonomie et d'objectivité de la fonction d'audit interne, celle-ci n'est pas indépendante de l'entité tel qu'il est requis de l'auditeur externe pour exprimer une opinion sur les états financiers.

L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.

II. Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants:
 - déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ;
 - si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

III. Diligences requises

3-1- Détermination de l'opportunité et de l'étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

7. L'auditeur externe doit déterminer :

- a) si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit. Cette évaluation doit tenir compte de la nature des activités dévolues à l'audit interne.

¹ NAA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement

- b) dans l'affirmatif, l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

D'une façon générale, les activités de la fonction d'audit interne, peuvent inclure une ou plusieurs des tâches suivantes :

- **Suivi du contrôle interne** : Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, du suivi de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration.
- **Examen de l'information financière et opérationnelle** : La fonction d'audit peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter l'information financière et opérationnelle, et procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.
- **Revue des activités opérationnelles** : La fonction interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
- **Examen du respect des textes législatifs et réglementaires** : La fonction d'audit peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- **Gestion des risques** : La fonction d'audit interne peut aider l'organisation en identifiant et en évaluant l'exposition importante de l'entité aux risques et en contribuant à l'amélioration des systèmes de contrôle et de gestion des risques.
- **Gouvernance** : La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance au regard de la réalisation des objectifs en termes d'éthique et de valeurs de l'entité, de performances de la direction et de transparence de sa gestion.

8. Pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer:

- l'objectivité de la fonction d'audit interne à travers sa place dans l'organisation, les restrictions qui lui sont imposées et le lien de dépendance ou de subordination vis-à-vis de la direction ou du gouvernement d'entreprise;
- s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe (libre de communiquer avec l'auditeur externe dans le cadre de rencontres périodiques) ;
- la compétence technique des auditeurs internes (Formation et expérience, manière dont ils sont recrutés et s'ils sont membres d'instituts professionnels reconnus);
- si la fonction d'audit interne de l'entité rend compte à la Direction de l'entreprise ou à un cadre supérieur ayant une autorité appropriée et si les auditeurs internes ont un accès direct aux dirigeants de l'entreprise ;
- si les auditeurs internes n'ont pas de responsabilités conflictuelles ;
- si la Direction de l'entreprise supervise les décisions de recrutement des membres de la fonction d'audit interne ;
- s'il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la Direction sur la fonction d'audit interne ;

- si, et dans quelle mesure, la direction agit à la suite des recommandations faites par la fonction d'audit interne ;
- s'il est probable que les travaux des auditeurs internes soient menés dans un esprit de conscience professionnelle (les travaux sont planifiés, revus et documentés).



9. Pour déterminer l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, ce dernier doit prendre en compte:

- la nature et l'étendue des travaux spécifiques réalisés, ou à réaliser, par les auditeurs internes. Il peut être utile de se mettre d'accord par avance avec les auditeurs internes sur le calendrier de leurs travaux, l'étendue et la couverture d'audit ;
- les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour des flux particuliers de transactions, des soldes de comptes particuliers, et des informations particulières à fournir dans les états financiers;
- le degré de subjectivité sous-jacent aux évaluations des éléments probants recueillis par les auditeurs internes à l'appui des assertions concernées.

3-2- Utilisation des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes

10. Afin qu'il puisse utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit évaluer et mettre en œuvre des procédures d'audit sur ces travaux pour déterminer leur caractère adéquat pour ses besoins propres.

De telles procédures d'audit peuvent comporter :

- la revue des procédures mises en œuvre par les auditeurs internes ;
- l'examen d'éléments déjà vérifiés par les auditeurs internes;
- l'examen d'autres éléments similaires.

11. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes par rapport à ses besoins propres, l'auditeur externe doit évaluer si :

- les travaux ont été menés par des auditeurs internes possédant une formation technique et une expérience suffisantes en tant qu'auditeurs internes ;
- les travaux ont été correctement supervisés, revus et documentés;
- des éléments probants adéquats ont été recueillis pour permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables;
- les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux effectués;
- toutes les exceptions ou points inhabituels mis en évidence par les travaux des auditeurs internes ont été correctement traités.

12. Lorsque les travaux des auditeurs internes sont considérés comme un des facteurs pour déterminer la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, il peut être utile de se mettre d'accord par avance avec les auditeurs internes sur les points suivants:

- le calendrier de leurs travaux;
- l'étendue de la couverture d'audit;

- le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification retenu(s) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations à fournir dans les états financiers, et le seuil de planification;
- les méthodes proposées pour la sélection d'éléments;
- la documentation des travaux effectués; et
- les procédures de revue et de compte rendu des travaux.



3-3- Documentation

- 13.** Si l'auditeur externe utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées concernant l'évaluation du caractère adéquat de ces travaux, ainsi que les procédures d'audit spécifiques qu'il a réalisées sur ceux-ci.



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL
DE LA COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 620

***« utilisation des travaux d'un expert
désigné par l'auditeur »***

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR



Sommaire

I.	Introduction	3
1-1-	Champ d'application	3
1-2-	Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit	3
II.	Objectifs	3
III.	Diligences requises	3
3-1-	Appréciation de la nécessité de faire appel aux services d'un expert.....	3
3-2-	Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit.....	5
3-3-	Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	5
3-4-	Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur	6
3-5-	Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur	6
3-6-	Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur ...	7
3-7-	Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	8



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. Cette Norme Algérienne d'Audit traite des obligations de l'auditeur lorsqu'il fait appel à un expert de son choix pour la réalisation de contrôles spécifiques qui nécessitent une expertise dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit, ainsi que des modalités de prise en compte des conclusions de l'expert.
2. Cette Norme ne traite pas des cas où :
 - des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou obtient un avis d'une personne physique ou d'une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme NAA 220¹; ou
 - de l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction) qui est traitée dans la Norme NAA 500².
3. Expert désigné par l'auditeur – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

1-2- Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit

4. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation des travaux d'un expert qu'il a désigné.

Néanmoins, lorsque l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné, et qui a suivi cette NAA, conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter les constatations et les conclusions de cet expert dans les domaines de son expertise en tant qu'éléments probants appropriés.

II. Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:
 - Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ;
 - Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

III. Diligences requises

3-1- Appréciation de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

6. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité où l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert qu'il désigne. Il peut être approprié de faire appel à un expert pour :

¹ NAA 220 : Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

² NAA 500 : Les éléments probants.

- 
- a) acquérir une meilleure connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, des risques d'anomalies significatives et déterminer l'approche générale pour répondre à ces risques;
 - b) apprécier la valorisation de certains actifs et des stocks particuliers tels que les travaux en cours ou les réserves minérales, ou de certains passifs tels que les indemnités de départ en retraite ou autres provisions ;
 - c) recueillir d'autres éléments probants suffisants et appropriés ;
 - d) Cerner au mieux certains problèmes complexes tels que:
 - l'interprétation de termes de contrats ou de textes législatifs ou réglementaires ;
 - le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d'assurance ou de plans d'avantages au personnel ;
 - la valorisation de passifs environnementaux et l'évaluation des couts de remise en l'état ;
 - e) Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
 - f) Déterminer et mettre en place une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
 - g) Définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

7. Les aspects à prendre en considération pour arriver à une telle décision peuvent comprendre:

- le fait que la direction a eu recours à un expert désigné par elle-même pour l'établissement de ses états financiers;
- la nature et l'importance du sujet, y compris sa complexité;
- les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet traité;
- la nature attendue des procédures pour répondre aux risques identifiés, y compris la connaissance de l'auditeur et son expérience des travaux des experts en rapport avec ces sujets;
- la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.

8. Lorsque la direction a utilisé les travaux d'un expert qu'elle a désigné pour l'établissement des états financiers, la décision de l'auditeur de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne peut aussi être influencée par des facteurs tels que:

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est un employé de l'entité, ou est un tiers engagé par celle-ci pour rendre les services demandés;
- la mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou influencer les travaux de l'expert qu'elle a désigné;
- la compétence et les aptitudes de l'expert désigné par la direction;
- le fait de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité;
- tout contrôle au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction.



3-2- Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

9. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants:

- la nature du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert;
- les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet sur lequel portent les travaux de l'expert;
- l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit;
- la connaissance et l'expérience de l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert;
- si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur.

10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit au regard des diligences requises par cette norme varieront en fonction des circonstances.

Par exemple, les facteurs suivants peuvent conduire au besoin de réaliser des procédures différentes ou plus étendues qu'il serait normalement nécessaire de mettre en œuvre:

- les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent un sujet important qui implique des jugements subjectifs et complexes;
- l'expert désigné par l'auditeur réalise des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour fournir un avis sur un point particulier.

3-3- Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

11. L'auditeur doit évaluer si l'expert à désigner possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit.

La compétence vise le niveau et la qualification de l'expert et l'aptitude a trait à sa capacité à mettre en œuvre ses compétences.

En ce qui concerne l'objectivité, son évaluation doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert avec l'entité et qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité.

12. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur peuvent provenir de sources variées, telles que:

- l'expérience personnelle antérieure des travaux de cet expert;
- des entretiens avec cet expert;
- des entretiens avec d'autres auditeurs ou d'autres personnes qui sont familiers des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de cet expert, son appartenance à un corps professionnel ou à une association dans son secteur d'activité, son autorisation d'exercer, ou toute autre forme de reconnaissance externe ;
- les publications ou ouvrages écrits par cet expert;
- les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur si l'expert désigné est interne au cabinet.

- 13.** Les éléments pertinents pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur comprennent le fait que les travaux de l'expert soient ou non soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou relevant de son secteur d'activité.



3-4- Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

- 14.** L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre :

- de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit; et
- d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

- 15.** Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance de l'auditeur peuvent comprendre :

- le fait de savoir si le domaine d'expertise revêt des spécialisations qui sont pertinentes pour l'audit;
- le fait de savoir si des normes professionnelles ou d'autres, ainsi que des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent;
- quelles hypothèses et méthodes, y compris des modèles le cas échéant, sont retenus par l'expert, et si ceux-ci sont généralement reconnus dans son domaine d'expertise et appropriés pour les besoins de l'élaboration de l'information financière;
- la nature des données ou informations internes et externes que l'expert désigné par l'auditeur utilise.

3-5- Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur

- 16.** L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur :

- a)** *la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;*

Il peut être souvent pertinent lors de la discussion d'un accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur, d'aborder les questions relatives aux normes techniques concernées ou à d'autres exigences professionnelles ou relevant de son secteur d'activité que l'expert aura à appliquer.

- b)** *les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ;*

L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut préciser:

- si l'auditeur et l'expert qu'il a désigné effectueront des tests détaillés sur les données de base;
- le consentement de l'expert désigné donné à l'auditeur pour que ce dernier discute des constatations ou des conclusions de l'expert avec l'entité et d'autres personnes, et pour qu'il relate le détail de ces constatations ou conclusions dans les motifs d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport d'audit, s'il l'estime nécessaire ;
- tout accord convenu pour informer l'expert désigné par l'auditeur des conclusions de l'auditeur portant sur les travaux de l'expert.

- c) *la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir;*
- d) *la nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité.*



17. L'accord sur les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut aussi inclure un accord concernant l'accès aux papiers de travail de chacun et leur conservation.

Lorsque l'expert désigné par l'auditeur est un membre de l'équipe affectée à la mission, les papiers de travail de cet expert font partie de la documentation d'audit. Sauf convention contraire, les papiers de travail des experts externes désignés par l'auditeur sont leur propriété et ne font pas partie de la documentation d'audit.

18. Il est nécessaire que les mesures relatives à la confidentialité contenues dans les règles d'éthique qui s'appliquent à l'auditeur, s'appliquent également à l'expert qu'il a désigné.

Des règles supplémentaires peuvent être imposées par la loi ou la réglementation.

L'entité peut aussi demander à ce que des mesures spécifiques de confidentialité soient prises avec les experts externes désignés par l'auditeur.

3-6- Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

19. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris:

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants. Des demandes d'informations sur l'expert et des procédures de corroboration des données peuvent s'avérer nécessaires dans certains cas ;
- lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, l'auditeur dans ce cas devra apprécier si la revue des hypothèses a été réalisée de manière adéquate et qu'elles sont généralement reconnues dans le domaine de l'expertise considérée;
- lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour ses travaux, la détermination des sources et la vérification par sondage peuvent être mises en œuvre.

20. Des facteurs utiles pour évaluer la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de l'expert désigné par l'auditeur, que celles-ci soient relatées dans un rapport ou sous une autre forme, peuvent permettre d'apprécier si elles:

- sont présentées d'une manière qui est cohérente avec toutes les normes édictées par la profession ou par le secteur d'activité auquel appartient l'expert désigné;
- sont clairement exprimées, y compris la référence aux objectifs convenus avec l'auditeur, l'étendue des travaux effectués et les normes suivies;
- couvrent une période appropriée et prennent en compte les événements postérieurs, si cela est nécessaire;
- sont sujettes à une réserve quelconque, ou à une limitation ou restriction quant à leur utilisation et, dans l'affirmative, si ceci a une implication pour l'auditeur; et

- prennent correctement en compte les erreurs ou les écarts relevés par l'expert désigné.

21. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent de retenir des hypothèses et des méthodes, les facteurs pertinents pour l'appréciation de celles-ci par l'auditeur incluent d'apprécier si elles:

- sont généralement reconnues dans le domaine de spécialité de l'expert;
- sont cohérentes avec les dispositions du référentiel comptable applicable;
- dépendent de l'utilisation de modèles spécialisés; et
- sont cohérentes avec celles de la direction et, dans le cas contraire, quelles sont les raisons et les incidences des différences constatées.

22. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation de données de base importantes pour ses travaux, des procédures telles que les suivantes peuvent être mises en œuvre pour tester ces données:

- vérification de l'origine des données, y compris la prise de connaissance et, le cas échéant, la vérification par sondages, des contrôles internes sur ces données et, si cela est nécessaire, une revue de la façon dont elles sont transmises à l'expert ;
- examen de l'exhaustivité et de la cohérence interne de ces données.

23. Si les résultats des travaux de l'expert sont jugés inadéquats pour les besoins de l'audit, et qu'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés, il doit:

- s'entretenir avec l'expert qu'il a désigné sur des travaux complémentaires;
- envisager des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre ;
- recourir éventuellement aux services d'un autre expert.

3-7- Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit

24. L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée.

Cependant, il peut estimer nécessaire de faire référence à l'expert pour justifier son appréciation lorsqu'il exprime une opinion modifiée. Il peut alors avoir besoin d'obtenir une autorisation de l'expert désigné avant d'inclure une telle mention.

25. Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée.

