

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم 77... المؤرخ في 24 سبتمبر 2018... الموافق لـ يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- و بمقتضى 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،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17-243 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 أغسطس سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي 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 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و تنظيمه و قواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تنظيمه و قواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

يقرر ما يأتي:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230- " وثائق التدقيق " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -501- " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -530- " السبر في التدقيق " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -540- " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به."

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

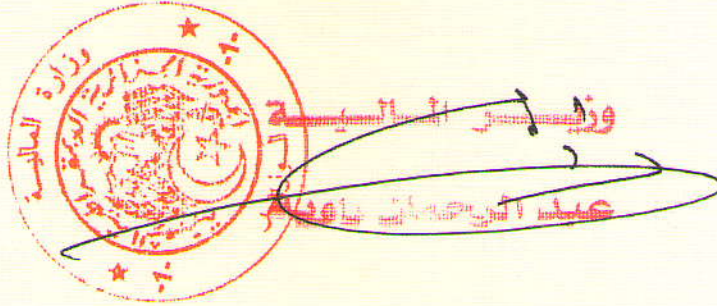
المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

24 SEP. 2018

حرر بالجزائر، في

وزير المالية



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 230
وثائق التدقيق



وثائق التدقيق

الفهرس

3	.....	المقدمة
3	.....	1-1- مجال التطبيق
3	.....	2-1- طبيعة و فائدة توثيق التدقيق
3	.....	II. الأهداف
4	.....	III. الواجبات المطلوبة
4	.....	1-3- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب
4	.....	2-3- وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقتعة المتحصل عليها
4	.....	3-2-3- 1- شكل و محتوى و امتداد التوثيق
6	.....	3-2-3- 2- عدم احترام الواجبات المطلوبة
6	.....	3-2-3- 3- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق
6	.....	3-3- تشكيل ملف التدقيق النهائي
7	.....	3-4- حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل



أ. المقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية. لا تُبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

1-2- طبيعة و فائدة توثيق التدقيق

2. يعني مصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يُعدّها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المُجمعة و النتائج التي توصل إليها المدقق.

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

3. تسمح وثائق التدقيق بـ :

- دعم استنتاج المدقق بالنظر الى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200¹؛
- تأكيد أنه قد تمّ التخطيط للتدقيق و أدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.

4. تُفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى، منها :

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق و أدائه؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه و مراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م ج ت 220²؛
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية،
- السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة و التفتيشات وفق للمعيار م.ج.م.ن. 3¹ أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته،
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.

II. الأهداف

5. أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

¹ م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء عملية التدقيق.

² م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية

³ م.ج.م.ن. 1: المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية و كذلك مهام أخرى في التأمينات و الخدمات المرتبطة.



- تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تمّ التخطيط للتدقيق و أدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تُسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفريشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية و التنظيمية.

III. الواجبات المطلوبة

1-3- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

6. يجب على المدقق أن يُعدّ وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.

2-3- وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها

1-2-3- شكل و محتوى و امتداد التوثيق

7. يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تُمكن مدقق ذا خبرة و الذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

أ. طبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق و متطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة؛

ب. نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها؛

ج. المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق و النتائج المستخلصة حول هذه المسائل و الأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.

8. يعتمد كلّ من شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق على عوامل ك:

- حجم و تعقيد الكيان؛

- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ؛

- مخاطر الإختلالات المعتبرة المحددة؛

- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها؛

- طبيعة و عمق الانحرافات المحددة؛

- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، و التي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق؛

- الطرق المتبعة و الأدوات المستعملة للتدقيق.

9. تُوفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق قد تمّ وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و مع ذلك، ليس بالضروري على المدقق أو بإمكانه أن يوثق كلّ واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في تدقيق ما.

إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع و الظروف.

تشمل النقاط المهمة، على سبيل الذكر لا الحصر:



- النقاط التي تُؤد مخاطر كبيرة على النحو المبين في المعيار⁴ 315؛
- نتائج إجراءات التدقيق التي تُشير إلى أن الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المدقق لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الإختلالات المعتبرة و ردوده على تلك المخاطر؛
- الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المدقق إجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية؛
- الوقائع المحددة و التي قد تؤدي إلى تعديل في رأي التدقيق أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.

هناك عامل دال لتحديد شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز أعمال التدقيق و تقييم النتائج.

10. قد يعتبر المدقق من المفيد أن يُعد و يحفظ، باعتباره جزءا من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحيانا " مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق و كيف تمت معالجتها، أو الإحالة، من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات.

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة و نجاعة مراجعات و تفتيشات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمة و معقدة. بالإضافة إلى أن إعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في اعتباره للنقاط المهمة.

11. يمكن إعداد وثائق التدقيق و حفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى، و يمكن أن تشمل على سبيل المثال:

- برامج التدقيق؛
 - تحليلات؛
 - مذكرات حول مشاكل خاصة؛
 - ملخصات حول مسائل هامة؛
 - رسائل للتأكيد و التوكيد؛
 - استبيانات المراقبة؛
 - المراسلات (بما فيها البريد الإلكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة.
- و يمكن للمدقق أن يضم في ثائق التدقيق ملخصات أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود أو الاتفاقيات الهامة).

مع ذلك، لا يُمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان. كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

12. على المدقق أن يُدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ، كل من:

أ. الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها؛

مثلا:

⁴م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.



- في حالة إجراء يتطلب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة، يمكن للمدقق توثيق امتداد الإجراء و تحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين)؛
- في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محددين من مستخدمي الكيان، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات و كذلك إسم و مركز كل من هؤلاء الأشخاص؛
- في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمدقق توثيق العملية أو العناصر التي تمت معاينتها، الأشخاص المعنيون و مسؤوليات كل منهم و كذلك مكان و زمان تنفيذ هذا الإجراء.

ب. من قام بأعمال التدقيق و تاريخ إنهائها؛

ج. من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و كذلك تاريخ و امتداد هذه المراجعة.

13. على المدقق أن يُبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحكم و مع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة خاصة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات و مع من اجتمع.

14. عندما يُحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات.

هذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، مستبدلة أو لم تعد مُجدية.

3-2-2- عدم احترام الواجبات المطلوبة

15. في حالات خاصة، عندما يُقدّر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نُفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب و أسباب عدم تطبيقه.

3-2-3- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق

16. في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يدون في الملف:

أ. الظروف الاستثنائية التي واجهته،

ب. إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها و النتائج التي استخلصت منها، و كذلك تأثيرها على تقريره؛

ج. تحديد الأشخاص الذين عدلوا و راجعوا الوثائق و كذلك التواريخ الموافقة.

17. تتضمن الظروف الاستثنائية، تحديدا، الحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ و التي لو أنها عُرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشوف المالية أو إلى تعديل رأيه في تقرير التدقيق.

3-3- تشكيل ملف التدقيق النهائي

18. على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق و استكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره.

يطلب من المكاتب وفقا للمعيار (م.ج.م.ن.1)، وضع سياسات و إجراءات لاستكمال تشكيل ملفات التدقيق في وقت معقول.



19. بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الحفظ المحددة.

20. في ظروف أخرى غير تلك الواردة في الفقرة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق التدقيق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يُدَوّن في الملف و بدقة:

- الأسباب التي قُدمت من أجلها؛

- متى و من قَدّمها و من قام بمراجعتها؛

3-4- حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل

21. على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية و حماية ملفات العمل و كذلك حفظها لفترة كافية.

لتلبية احتياجات سياسة المكتب و الامتثال للمتطلبات القانونية و المهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة.

22. في حالة تدقيقات متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة و التي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة.

23. ملفات العمل ملك للمدقق. على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق، أن توضع تحت تصرف الكيان إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.

وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 501
العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة



العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

الفهرس

3.....	ا.المقدمة
3.....	1-1-1 مجال تطبيق المعيار
3.....	اا.الهدف
3.....	ااا.الواجبات المطلوبة
3.....	1-3-1 المخزونات
4.....	3-2-3-القضايا و المنازعات
5.....	التأكدات الكتابية
5.....	3-3-3-المعلومات القطاعية



أ. المقدمة

1-1- مجال تطبيق المعيار

1. يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير¹ 330 و 500² وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تُلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

أ. الهدف

2. يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص:

- أ. وجود المخزونات و حالتها؛
- ب. اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان؛
- ج. و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

أ. الواجبات المطلوبة

1-3- المخزونات

3. إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة حول وجودها و حالتها:

- أ. كتواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، و هذا من أجل:
 - تقييم التعليمات و الإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل و مراقبة نتائج الجرد المادي للكيان؛
 - معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة؛
 - تفحص المخزونات؛
 - اختبار التعداد عن طريق السبر.

ب. إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات الكيان لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

4. عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة 3، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد و تاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

5. إذا تعذر على المدقق، لظروف غير متوقعة، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، و يجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، و أن يُنفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.

¹ م.ج.ت 300: ردود المدقق في تقييم المخاطر.
² م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.



6. إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها. إذا لم يكن ذلك ممكنا، على المدقق أن يعبر برأي معدّل في تقريره وفقا للمعيار 705³.

7. إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة و مراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات و حالتها و ذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية أو كلاهما معا:

أ. طلب تأكيد من "الغير" حول كمية و حالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان، وفقا لإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار 505⁴؛

ب. إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة حسب الظروف، و هذا عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة و موضوعية "الغير" الحائز.

2-3- القضايا و المنازعات

8. على المدقق تحديد و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تُمكنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تُلزم الكيان، و التي قد تولّد خطر اختلالات معتبرة. تتضمن هذه الإجراءات:

أ. طلب معلومات موجّه للإدارة، و عند الاقتضاء، إلى أشخاص داخل الكيان، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي؛

ب. مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، و كذلك المراسلات بين الكيان و مستشاره القانوني الخارجي؛

ج. مراجعة المصاريف القضائية.

9. إذا خُصّ المدقق بعد تقييمه إلى وجود اختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا و منازعات تمّ تحديدها، أو عندما تُشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى وجود قضايا و منازعات أخرى دالة، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائية للتدقيق، أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني للكيان، إن وُجد.

و لذلك، تُعد الإدارة رسالة لطلب معلومات يقوم المدقق بإرسالها، يُطالب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للكيان بإجابته بشكل مباشر.

في حالة مُنع المستشار القانوني الخارجي للكيان من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

10. على المدقق التعبير عن رأي مُعدّل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

أ. ترفض الإدارة السّماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للكيان بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مُرضية، أو يُمنع من الإجابة؛

³ م.ج.ت 705: التعديلات المحدثة في الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

⁴ م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.



ب. تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

التأكدات الكتابية

11. يجب على المدقق الطلب من الإدارة، و عند الاقتضاء، من القائمين على الحكم في المؤسسة، مده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا و المنازعات الحالية و المحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية، قد تم إبلاغه عنها و تسجيلها و ذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3-3- المعلومات القطاعية

12. يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يخص عرض و تبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، ب:

- أ. استيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم:
 - تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى و المعيار المحاسبي المعمول به؛
 - عند الحاجة، اختبار تطبيق هذه الطرق.

ب. وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف.



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 530
"السبر في التدقيق"



السّبر في التدقيق

الفهرس

3	المقدمة
3	مجال التطبيق
3	الأهداف
3	مفاهيم
3	2-1- السّبر
4	2-2- اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني
4	III. الواجبات المطلوبة
4	1-3- مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها
4	2-3- وضع إجراءات التدقيق
5	3-3- طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات
5	4-3- استقرار الاختلالات
5	5-3- تقييم نتائج السّبر



تتم قراءة المعيار الجزائري 530 "السّبر في التدقيق" على ضوء المعيار الجزائري 200 "الأهداف العامة للمدقق".

I. المقدمة

مجال التطبيق

1. يُطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السّبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السّبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ماء، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السّبر.

2. يُتمّ المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكّنه من خلاصات معقولة و التي يُؤسّس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيميّات التطبيق على الوسائل و التي يُعدّ السّبر في التدقيق جزءا منها، و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

II. الأهداف

3. يهدف المدقق الذي يستعين بالسّبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

مفاهيم

1-2- السّبر

4. السّبر الذي أُجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقرار نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

5. خطر أخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية:

- اختبار الإجراءات، استنتاج أنّ الرقابات أكثر فعالية ممّا هي عليه في الواقع و العكس؛
- مراجعة التفاصيلو استنتاج أنه لا توجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع و العكس.

6. يُعدّ السّبر إحصائيا إذا توقّرت فيه الخاصّيتين التاليتين:

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السّبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

تعتبر كل طريقة في السّبر لا تجمع هاتين الخاصّيتين طريقة سبر غير إحصائية.



2-2- اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني

7. يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة.
8. الاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.
9. الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

III. الواجبات المطلوبة

3-1- مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها

أ. اختيار طريقة أخذ العينة

10. عند اختيار العينة يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق و خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة و هذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.

ب. حجم العينة

11. يجب على المدقق تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول و مناسب.

12. في المنهج الإحصائي، يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يُتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها.

13. في المنهج الغير إحصائي، يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني. في كل الحالات يجب على المدقق أن يكون موضوعيا في اختياره كما عليه تأسيس اختياراته على طريقة للاختيار.

3-2- وضع إجراءات التدقيق

14. يجب على المدقق أن يُخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى و الهدف المنشود.

15. عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ الإجراء على عنصر بديل.

مثلا إذا أُلغي شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم اختيار شيك آخر في نفس زمان و مكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يمثل انحرافا.

16. عندما يتعذر على المدقق انجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم اختياره أو انجاز إجراءات بديلة و مكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.



يجب على المدقق اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تُتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها.

3-3- طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات

17. يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات المحددة، و تقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و مختلف ميادين التدقيق الأخرى.

عند تحليل الانحرافات و الاختلالات المحددة، يستطيع المدقق ملاحظة أن لدى عدد منها خصائص مشتركة، مثلاً: نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يقرر المدقق تحديد جميع العناصر في المجتمع الإحصائي التي لديها نفس الخصائص وتمدديد إجراءات التدقيق على تلك العناصر بالإضافة إلى أنه يمكن أن تكون مثل هذه الانحرافات و الاختلالات مُتعمّدة وقد تشير إلى احتمال وجود غش.

18. في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق اختلالاً أو انحرافاً حُدّد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة.

لذلك، وحب وضع إجراءات تدقيق إضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تثبت أن الاختلال أو الانحراف لا يؤثر في باقي المجتمع الإحصائي.

3-4- استقرار الاختلالات

19. في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المدقق أن يستقرء الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي.

في بعض الحالات قد يكون الاستقرار غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

عندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن إقصاؤه من الاختلالات الواجب استقرارها على كافة المجتمع الإحصائي.

3-5- تقييم نتائج السبر

20. في حالة مراجعات في التفصيل، فإنّ الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وُجد، تُشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي. عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة، لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية.

كلّما اقتربت الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلّما كُبرت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمّنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدّد مبدئياً. نفس الشيء إذا كان الاختلال المستقرء أكبر من ذلك المتوقع من طرف المدقق و الذي استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمدقق أن يخلص إلى وجود مخاطرة غير مقبولة في أخذ العينات كون الاختلالات الحقيقية المتضمّنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول.



إن أخذ نتائج إجراءات التدقيق الأخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة أن الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، و الذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية.

21. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

في حالة العكس، إذا خُص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص، يمكن أن:

– يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها و حول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو

– يؤقلم طبيعياً، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 540
"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة
الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"



تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

و المعلومات الواردة المتعلقة بها

الفهرس

3	1. مقدمة
3	1-1- مجال التطبيق
3	1-2- طبيعة التقديرات المحاسبية
3	1. الأهداف
4	II. الواجبات المطلوبة
4	1-3- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة
5	2-3- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة
5	3-3- الردود على المخاطر التي قُيِّمت للاختلالات المعتمدة
7	المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة
7	حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم
8	معايير التسجيل و التقييم
8	تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الإختلالات
8	3-4- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
8	3-5- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة
9	3-6- التصريحات الكتابية
9	3-7- الوثائق



ا. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

و تحديدا، يطوّر هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تُطبق المعايير¹ 315،² 330، و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

2-1- طبيعة التقديرات المحاسبية

2. لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط.

يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.

تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الاختلالات المعتبرة بما فيها إمكانية ممارسة تحيز غير متعمد أو متعمد من طرف الإدارة.

تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر ضعيفة للاختلالات المعتبرة.

ومع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين كبير نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الأخيرة إلى فرضيات هامة.

3. يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.

الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية.

بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فإن هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية، استنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

4. وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي و بين ذلك المسجل مبدئيا أو الوارد في الكشوف المالية، لا يعكس بالضرورة خلافا في هذه الأخيرة. كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية حيث أنّ كلّ إنجاز يتأثر بالضرورة بأحداث أو ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل احتياجات الكشوف المالية.

ا. الأهداف

5. الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أنّ:

(أ) التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة؛ و

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

²م.ج.ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيّمة.



(ب) المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

II. الواجبات المطلوبة

3-1- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة

6. عند أداء إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة بغية معرفة الكيان و محيطه، بما في ذلك نظامه للمراقبة الداخلية، تطبيقا للمعيار 315، و من أجل توفير قاعدة لتحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المدقق أن يكون مُلمًا بما يلي:

(أ) أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها و التي يتم منحها؛

(ب) الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات و الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحق في الكشوف المالية.

و باكتسابه لتلك المعرفة، على المدقق أن يستفسر لدى الإدارة حول التغييرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو مراجعة التقديرات المحاسبية الموجودة.

(ت) كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و معرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها، بما في ذلك:

أ. الطريقة و عند الاقتضاء، النموذج المستعملين في القيام بالتقدير المحاسبي. قد توجد مخاطر كبيرة لاختلالات معتبرة في حالة ما إذا، و على سبيل المثال، طورت الإدارة داخليا نموذج و جب استعماله للقيام بتقدير محاسبي أو ابتعدت هذه الأخيرة عن الطريقة التي عادة ما تستعمل في نوع خاص بصناعة أو بيئة ما.

ب. المراجعات الدالة. على سبيل المثال التحقق من الفصل في المهام بين الأشخاص المُلزمين للكيان من خلال إبرام المعاملات الأساسية و بين المسؤولين عن إعداد التقديرات؛

ج. احتمال لجوء الإدارة لخبير؛

د. الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية؛

هـ. في حالة وقع، أو كان ينبغي أن يكون، تغيير، مقارنة مع الفترة السابقة، في الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية، و في حالة ما تأكد ذلك، فما هي الأسباب؟؛

و. إذا قامت الإدارة بتقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم يقين مرتبطة بتقييم تقدير، و في حالة ما تأكد ذلك، كيف قامت الإدارة بإجراء هذا التقييم؟

7. يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر، مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

تأخذ كل من طبيعة و امتداد هذه المراجعة بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية و دلالة المعلومة في تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية المُعدة في الكشوف المالية للفترة الحالية.



يمكن كذلك لمراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة أن تساعد المدقق، في الفترة الحالية، في تحديد الظروف أو الحالات التي تؤدي إلى رفع احتمال وجود تحيزات مارسستها الإدارة في التقديرات المحاسبية، أو تلك التي تشير إلى وجودها.

تساعد روح النقد لدى المدقق في تحديد مثل هذه الظروف أو الحالات و تحديد طبيعتها و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التكميلية.

و مع ذلك، ليس الهدف من هذه المراجعة هو التشكيك في الأحكام المتخذة خلال الفترات السابقة، و التي قامت على المعلومات المتوفرة في تلك الفترة.

إنَّ أيَّ انحراف بين تحقيق التقديرات المحاسبية و المبلغ المسجل في الكشوف المالية للفترة السابقة لا يعني بالضرورة أنَّ هذه الأخيرة تحتوي على خلل. ومع هذا، قد يكون الأمر كذلك إذا، مثلا، صدر الانحراف عن معلومات توفرت لدى الإدارة عند الانتهاء من إعداد الكشوف المالية للفترة السابقة، أو كان من المعقول توقع الحصول على تلك المعلومات و أخذها بالحسبان في إعدادها.

قد تهدف مراجعة المدقق لتحقيق التقديرات المحاسبية للفترات السابقة أكثر إلى فهم عملية التقديرات المحاسبية المتبعة من طرف الإدارة في الماضي، بمعنى، إلى أي مدى أثبتت جدارتها في هذه التقديرات قصد التمكن من الحكم على احتمال فعالية العملية الحالية.

2-3- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة

8. خلال تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة يجب على المدقق تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية. تتأثر درجة عدم اليقين بعوامل مثل:

- الأهمية المعطاة للحكم في التقديرات المحاسبية؛
 - حساسية/تفاعل التقدير المحاسبي مع التغييرات في الفرضيات؛
 - وجود تقنيات في التقييم معترف بها و التي من شأنها التخفيف من حالة عدم اليقين المرتبطة بها (بالرغم من أنَّ الطابع الذاتي للفرضيات المتخذة كمداخلات قد يؤدي إلى حالة عدم يقين مرتبط بالتقييم)؛
 - مدة فترة التقديرات، و دلالة المعطيات المستخلصة من الأحداث السابقة للتنبؤ بالأحداث المستقبلية؛
 - توفر معطيات موثوقة صادرة عن جهات خارجية؛
 - كيف تأسس التقدير المحاسبي على مدخلات ملاحظة أو غير قابلة للملاحظة.
- قد تؤثر درجة عدم اليقين في تقييم التقديرات المحاسبية على إمكانية إدخال التحيز في التقدير.

9. استنادا إلى حكمه المهني، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية و التي تم رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلقة بتقييمها؛ تؤدي إلى مخاطر كبيرة.

3-3- الردود على المخاطر التي قُيِّمت للاختلالات المعتبرة

استنادا إلى مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها، على المدقق تحديد:

10. ما إذا كانت الإدارة قد طبقت و بشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.



على أساس المعرفة المكتسبة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، فإن أحكام المرجع المحاسبي المطبق و التي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو لخطأ في تفسيرات متباينة تصبح النقطة الرئيسية لمحو اهتمام المدقق.

في بعض الحالات، إجراءات تدقيق إضافية كفحص المدقق للحالة المادية لأصل ما، قد تكون ضرورية لتحديد فيما إذا كانت الإدارة قد اتبعت بالشكل المناسب أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

يتطلب إتباع الإدارة أحكام المرجع المحاسبي المطبق، الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المحيط أو الظروف التي تؤثر على الكيان.

على سبيل المثال، ظهور سوق نشطة لفئة خاصّة من الأصول أو الخصوم قد يشير إلى أن استخدام طريقة سيولة الخزينة المحيئة لتقدير القيمة الحقيقية لهذه الأصول أو الخصوم، ليست بالطريقة المناسبة.

11. ما إذا كانت الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تمّ تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة، و كانت التغييرات المحتملة في التقديرات المحاسبية أو في الطريقة المتبعة في وضعها ملائمة بالنظر إلى الظروف.

يُعدُّ مهمًا، أخذ المدقق بعين الاعتبار لتغيير ما في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المتبعة للقيام بها بالمقارنة مع الفترة السابقة، باعتبار أن أيّ تغيير غير مؤسس على تغيير في الظروف أو على معلومات جديدة، يعتبر اعتباطيا.

إنّ التغييرات الاعتبارية في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى كشف مالية غير قابلة للمقارنة عبر الزمن و يمكنها أن تؤدي إلى خلل في هذه الأخيرة أو تكون مؤشرا لتحيز محتمل مارسته الإدارة.

12. ردًا على المخاطر المُقدّرة للاختلالات المعتبرة، يتعهد المدقق القيام، كما هو مطلوب في المعيار 330، بواحد أو أكثر من الإجراءات التالية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

(أ) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، يمكن أن يكون إجراء مناسب لجمع العناصر المقنعة حول تقدير محاسبي، عندما نتوقع أن هذه الأحداث:

- تقع، و

- تمنح عنصرا مقنعا يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي.

على سبيل المثال، البيع الكلي لمخزون من المنتجات المُهملة في وقت قصير جدًا بعد نهاية الفترة يمكن أن يشكّل عنصر مقنع بالنسبة لقيمة إنجازها. في مثل هذه الحالات، قد يكون غير ضروري تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية على التقديرات المحاسبية.

(ب) التأكد من كفاءة قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و المعطيات التي استندت إليها، للقيام بذلك يجب على المدقق تقدير:

✓ ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف. عندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المدقق بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة في هذه الظروف؛

✓ ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق؛

✓ ما إذا كانت الفرضيات التي بُنيت عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة.

في مثل هاته الحالات، يمكن لمدقق الحسابات القيام بإجراءات التدقيق لـ :

- تقدير عقلانية هذه الفرضيات؛
- اختبار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، بالاشتراك مع الرقابات المادية المناسبة.
- قد يكون اختبار فعالية سير المراجعات على عملية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات المحاسبية، ردا مناسباً عند عملية تم تصميمها وتنفيذها ومتابعتها بشكل صحيح ، مثلا:
- عند استعراض التقديرات المحاسبية و الموافقة عليها من طرف الإدارة على مستوى التسلسل الهرمي المناسب و، وإن أمكن من طرف الأشخاص المكلفين بالحكم في المؤسسة؛
- عندما تنتج التقديرات المحاسبية عن المعالجة المبرمجة في إطار النظام المحاسبي للكيان.

(ت) تحديد تقدير ظرفي أو مجال التقديرات للحكم على التقدير الظرفي للإدارة. و لذلك:

- عندما يستند المدقق إلى فرضيات و يستخدم طرق مغايرة لتلك المتبعة من طرف الإدارة، عليه أن يكتسب معرفة كافية لهذه الأخيرة ، ليثبت أن التقدير الظرفي أو مجال التقديرات خاصته يأخذ بعين الاعتبار المتغيرات المعنية و ليقيم كل فرق هام مع التقدير الظرفي للإدارة؛
- عندما يستنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مجال التقديرات، يتعين عليه التقليل منه إلى حد تلك التي يعتبرها معقولة، استناداً إلى العناصر المقنعة المتوفرة لديه.

13. بتحديد النقاط المشار إليها في الفقرة 10 أو بالرد على مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها وفقاً للفقرة 11، ينبغي على المدقق أن يتساءل لمعرفة ما إذا كانت كفاءات ما أو معرفة متخصصة متعلقة بجانب أو أكثر للتقديرات المحاسبية، مطلوبة لجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة.

في معظم التقديرات المحاسبية، حتى بوجود حالات عدم يقين متعلقة بها، من المستبعد المطالبة بكفاءات أو معارف متخصصة. مثلاً: من المستبعد أن تعد كفاءات أو معارف متخصصة ضرورية بالنسبة للمدقق لتقييم قيمة ضائعة في الحقوق المشكوك في تحصيلها.

بالمقابل، قد لا يمتلك المدقق الكفاءات اللازمة أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يتعلق الأمر بمجال بعيد عن المحاسبة أو التدقيق (الثروات المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة) و يمكن أن يحتاج إلى اللجوء إلى خبير لاستيعابها.

يحدد المعيار 620³ الواجبات المطلوبة و طريقة التطبيق حول كيفية تحديد حاجة المدقق إلى اللجوء لخدمات خبير ما، و كذلك مسؤولياته أثناء استخدام أعمال هذا الخبير.

المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة

حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم

14. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر هامة إضافة إلى مراقبات مادية أخرى منجزة تلبية لمتطلبات المعيار 330، على المدقق تقييم الجوانب التالية:

- أ. الكيفية التي من خلالها أخذت الإدارة بعين الاعتبار الفرضيات البديلة أو الانجازات المختلفة، و كذلك الأسباب التي من أجلها تم رفضها، أو الكيفية التي تأخذ بها الإدارة في الحسبان و بشكل آخر حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم عند تحديد التقدير المحاسبي؛

³ م.ج.ت 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

ب. عقلانية الفرضيات الهامة المعتمدة من طرف الإدارة؛

ج. عندما يمس ذلك عقلانية الفرضيات الهامة التي اعتمدها الإدارة، أو ملاءمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به أو نية الإدارة و قدرتها على إدارة أعمال خاصة.

15. إذا قدر المدقق أن الإدارة غير مكترثة بالشكل المناسب للآثار المترتبة عن عدم اليقين المرتبط بالتقييم المتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تخلق مخاطر كبيرة يجب عليه، إن اعتبر ذلك ضرورياً، تحديد مجال و الذي يقيم من ضمنه عقلانية التقدير المحاسبي.

معايير التسجيل و التقييم

16. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة، يجب على المدقق تجميع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة المتعلقة بمعرفة:

- إذا كان قرار الإدارة بأن تعكس أو لا تعكس التقديرات المحاسبية في الكشوف المالية؛ و
- إذا كانت عناصر التقييم المختارة للتقديرات المحاسبية، متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الإختلالات

17. على المدقق تقييم، على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق و إما خاطئة.

3-4- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

18. على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشوف المالية و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛

19. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تحدث مخاطر كبيرة، يجب على المدقق كذلك أن يقدر في إطار المرجع المحاسبي المطبق، دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية على حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييمها.

3-5- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

20. يجب على المدقق إعادة النظر في أحكام و قرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرفها.

21. مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرف الإدارة لا تشكل في حد ذاتها الإختلالات التي تُمكن المدقق من استخلاص النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية الفردية.

و لكن مثل هذه المؤشرات قد تؤدي إلى التساؤل عن معرفة ما إذا كان تقييمه للمخاطر و الردود عليها لا يزال ملائماً و جعله ينظر في النتائج التي قد تترتب على باقي عملية التدقيق.

من جهة أخرى، قد يكون لمثل هاته المؤشرات تأثير على تقييم المدقق لمسألة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار 700⁴.

أمثلة على مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة في التقديرات المحاسبية:

⁴م.ج.ت 700: تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية.



- التغييرات في التقديرات المحاسبية أو طرق تقييمها و التي من أجلها قامت الإدارة بإصدار حكم ذاتي غير مؤسس على التغيير في الظروف؛
- استخدام الفرضيات الخاصة بالكيان في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية بينما هي ليست متناسقة مع الفرضيات التي يمكن ملاحظتها في السوق؛
- اختيار أو استحداث فرضيات هامة تؤدي إلى تقدير ظرفي في اتجاه أهداف الإدارة؛
- اختيار تقدير ظرفي يمكن أن يدل على وجود ميول نحو التفاؤل أو نحو التشاؤم.

3-6- التصريحات الكتابية

22. يجب على المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية، هي معقولة.

3-7- الوثائق

23. يجب على المدقق أن يضم إلى وثائق التدقيق ما يلي:

- أ. أساس نتائج حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، التي تنتج عنها مخاطر كبيرة و معلومات متعلقة بها، و
- ب. إن وجدت، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES

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

Le Ministre des Finances,

N-77

24 SEP. 2018

- Vu l'ordonnance n°75-59 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;
- Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, modifiée, portant système comptable financier ;
- Vu la loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Vu le décret présidentiel n° 17-243 du 25 Dhou El Kaâda 1438 correspondant au 17 août 2017, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement;
- Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du Ministre des Finances;
- Vu le décret exécutif n°11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité;
- Vu le décret exécutif n°11-25 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de l'ordre national des experts-comptables ;
- Vu le décret exécutif n° 11-26 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- Vu le décret exécutif n°11-32 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes;
- Vu le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission;
- Vu l'arrêté du 15 Chaâbane 1434 correspondant au 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes;
- Vu l'arrêté du 10 Rabie El Aouel 1435 correspondant au 12 janvier 2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes;

DECIDE:

Article 1^{ER}:

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

- la Norme Algérienne d'Audit 230 «Documentation d'audit» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 501 «Eléments probants – caractéristiques spécifiques» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 530 «Sondages en audit» ;
- la Norme Algérienne d'Audit 540 «Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant».

Article 2 :

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

Article 3 :

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

Fait à Alger, le

LE MINISTRE DES FINANCES

24 SEP. 2018



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 230

« Documentation d'audit »



DOCUMENTATION D'AUDIT

SOMMAIRE

I.	Introduction	3
1-1-	Champ d'application.....	3
1-2-	Nature et utilité de la documentation de l'audit	3
II.	Objectifs	3
III.	Diligences requises	4
3-1-	Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit	4
3-2-	Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus	4
3-2-1.	Forme, contenu et étendue de la documentation	4
3-2-2.	Non respect d'une diligence requise	6
3-2-3.	Evénements significatifs relevés après la date du rapport de l'auditeur	6
3-3-	Constitution du dossier d'audit définitif.....	7
3-4-	Sécurité, conservation et propriété des dossiers de travail	7



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. La NAA 230 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer la documentation de l'audit des états financiers. Les obligations de documentation spécifiques énoncées dans les autres NAA ne remettent pas en cause l'application de la présente norme. Par ailleurs, des obligations de documentation additionnelles peuvent être imposées par des textes légaux ou réglementaires.

1-2- Nature et utilité de la documentation de l'audit

2. Le terme « documentation » désigne les documents (dossiers de travail) préparés par l'auditeur ou qu'il a obtenus et conservés dans le cadre de la réalisation de l'audit. Ils sont constitués des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu. Ils peuvent être sur papier, sur microfilm, sur un rapport électronique ou sur tout autre support, permettant de conserver l'intégralité des données lisibles, pendant la durée légale de conservation du dossier
3. La documentation de l'audit permet :
 - a) d'étayer la conclusion tirée par l'auditeur quant à l'atteinte de ses objectifs généraux précisés par la NAA 200¹;
 - b) d'attester que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes NAA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
4. La documentation de l'audit sert à plusieurs autres finalités, dont:
 - aider l'équipe de mission dans la planification et la réalisation de l'audit;
 - aider les membres de l'équipe de mission qui sont chargés de la supervision à diriger et à surveiller les travaux d'audit et à s'acquitter de leurs responsabilités concernant la revue des travaux conformément à la norme NAA 220²;
 - permettre à l'équipe de mission de rendre compte de ses travaux;
 - conserver un dossier des points importants pour les audits futurs;
 - permettre la mise en œuvre de revues de contrôle qualité de la mission et d'inspections, conformément à la norme NACQ 1³ ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses;
 - permettre la conduite d'inspections externes, conformément aux exigences des textes légaux, réglementaires ou autres applicables.

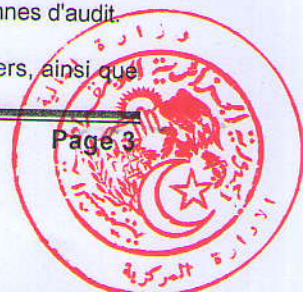
II. Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont de préparer une documentation qui:
 - a) constitue un dossier suffisant et approprié des éléments probants qui permettent d'étayer son rapport;
 - b) atteste que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes NAA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

¹ NAA 200: Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes algériennes d'audit.

² NAA 220: Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

³ NACQ 1 : Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes.



- c) permet de conserver la trace des points importants présentant un intérêt permanent à prendre en compte pour les audits futurs;
- d) facilite la conduite des revues de contrôle qualité et des inspections réalisées en application de la Norme NACQ 1 ou des textes légaux et réglementaires.

III. Diligences requises

3-1- Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit

6. L'auditeur doit préparer la documentation de l'audit au fur et à mesure de la réalisation de la mission.

3-2- Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

3-2-1. Forme, contenu et étendue de la documentation

7. L'auditeur doit préparer une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre :
 - a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre afin de se conformer aux normes NAA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
 - b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus;
 - c) les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.
8. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit dépendent de facteurs tels que :
 - la taille et la complexité de l'entité;
 - la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre;
 - les risques d'anomalies significatives identifiés;
 - l'importance des éléments probants obtenus;
 - la nature et l'ampleur des écarts relevés;
 - la nécessité de consigner au dossier une conclusion ou les fondements d'une conclusion qui ne ressortent pas clairement de la documentation sur les travaux effectués ou les éléments probants obtenus;
 - les méthodes suivies et les outils utilisés pour l'audit.
9. La documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les NAA. Toutefois, il n'est ni nécessaire, ni possible, pour l'auditeur de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans un audit.

L'appréciation de l'importance d'un point requiert une analyse objective des faits et des circonstances. Les points importants comprennent, entre autres :



- les points qui engendrent des risques importants (tels que définis dans la NAA 315⁴) ;
- les résultats des procédures d'audit indiquant que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives ou le besoin pour l'auditeur de revoir son évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives et ses réponses à ces risques ;
- les circonstances qui engendrent des difficultés importantes pour la mise en œuvre par l'auditeur des procédures d'audit jugées nécessaires ;
- les faits relevés qui pourraient entraîner une modification de l'opinion d'audit ou l'ajout dans le rapport d'audit d'un paragraphe d'observation.

Un facteur pertinent pour déterminer la forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit des points importants réside dans le jugement professionnel exercé lors de la réalisation des travaux d'audit et l'évaluation des résultats.

10. L'auditeur peut estimer utile de préparer et de conserver, comme faisant partie de la documentation d'audit, un résumé (parfois désigné « note de synthèse ») décrivant les points importants identifiés au cours de l'audit et la façon dont ils ont été traités, ou renvoyant, par une référence croisée, à d'autres éléments de la documentation d'audit dans lesquels figurent les informations concernées. Un tel résumé est de nature à favoriser l'efficacité et l'efficience des revues et des inspections de la documentation d'audit, en particulier dans le cas d'audits importants ou complexes. De plus, la préparation d'un tel résumé peut aider l'auditeur dans sa prise en considération des points importants.

11. La documentation de l'audit peut être établie et conservée sur papier ou sur un support électronique ou autre. Elle peut comprendre, par exemple :

- des programmes d'audit;
- des analyses;
- des notes sur des problèmes particuliers;
- des résumés des questions importantes;
- des lettres de confirmation et d'affirmation;
- des questionnaires de contrôle;
- de la correspondance (y compris par courrier électronique) concernant des questions importantes.

L'auditeur peut inclure dans la documentation de l'audit des résumés ou des copies de documents de l'entité (par exemple certains contrats ou accords importants).

La documentation de l'audit ne saurait toutefois se substituer aux documents comptables de l'entité :

Les explications verbales de l'auditeur ne suffisent pas à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais elles peuvent servir à préciser ou à clarifier des informations contenues dans la documentation.

12. Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, l'auditeur doit consigner par écrit :

- a) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés.

⁴ NAA 315 : « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».



Exemples :

- Dans le cas d'une procédure nécessitant la sélection ou l'examen de tous les éléments excédant une valeur déterminée dans une population donnée, l'auditeur peut noter l'étendue de la procédure et identifier la population (Par exemple toutes les écritures du journal général au-delà d'un certain montant).
- Dans le cas d'une procédure nécessitant des demandes d'informations auprès de membres particuliers du personnel de l'entité, l'auditeur peut noter les dates des entretiens ainsi que le nom et le titre du poste de ces personnes ;
- Dans le cas d'une procédure d'observation physique, l'auditeur peut noter le processus ou les éléments observés, les personnes concernées et leurs responsabilités respectives, ainsi que le lieu et le moment de la mise en œuvre de la procédure.

- b) qui a effectué les travaux d'audit et à quelle date ils ont été achevés;
- c) qui a passé en revue les travaux d'audit effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

13. L'auditeur doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes, et indiquer notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et avec qui il s'est entretenu.
14. Lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences. Cela n'implique pas que l'auditeur soit tenu de conserver des documents qui sont incorrects, remplacés ou qui sont devenus sans objet.

3-2-2. Non respect d'une diligence requise

15. Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par une Norme NAA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre l'objectif visé par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée.

3-2-3. Événements significatifs relevés après la date du rapport de l'auditeur

16. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport, il doit consigner dans son dossier :
- a) les circonstances exceptionnelles rencontrées;
 - b) les procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires mises en œuvre, les éléments probants obtenus, et les conclusions qu'il en a tirées, ainsi que leur incidence sur son rapport;
 - c) l'identification des personnes qui ont modifié et revu la documentation ainsi que les dates correspondantes.
17. Les circonstances exceptionnelles comprennent notamment des faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport mais qui existaient à cette date et qui, s'ils avaient été connus à ce moment, auraient pu conduire à une modification des états financiers, ou à une modification de son opinion dans le rapport d'audit.



3-3- Constitution du dossier d'audit définitif

18. L'auditeur doit rassembler la documentation dans un dossier d'audit et achever le processus administratif de mise en forme du dossier d'audit définitif en temps raisonnable après la date de son rapport. Selon la norme NAQC 1, les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit achevée en temps raisonnable.
19. Une fois avoir constitué le dossier d'audit définitif, l'auditeur ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit.
20. Lorsque, dans des circonstances autres que celles décrites au paragraphe 14, l'auditeur estime nécessaire d'apporter des compléments d'information à la documentation de l'audit après la constitution du dossier d'audit définitif, il doit, indépendamment de la nature des compléments d'information, consigner dans son dossier :
 - a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés;
 - b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

3-4- Sécurité, conservation et propriété des dossiers de travail

21. L'auditeur doit adopter des procédures appropriées garantissant la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, ainsi que leur conservation pendant une période suffisante.

Pour répondre aux besoins de la politique du cabinet et la conformité aux exigences légales et professionnelles en matière de conservation de document.

22. Dans le cas d'audits récurrents, certains dossiers de travail peuvent être classés comme « dossiers permanents » qui sont mis à jour par les nouvelles informations importantes présentant un intérêt permanent, par opposition aux dossiers de travail courants qui contiennent des informations concernant essentiellement l'audit d'un seul exercice.
23. Les dossiers de travail sont la propriété de l'auditeur. Bien que certaines parties ou des extraits des dossiers de travail puissent, à l'appréciation de l'auditeur, être mis à la disposition de l'entité, ils ne sauraient se substituer aux documents comptables de celle-ci.



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 501

**« *Eléments probants – caractéristiques
spécifiques* »**



ELEMENTS PROBANTS – CARACTERISTIQUES SPECIFIQUES

Sommaire

I. Introduction.....	3
Champ d'application.....	3
II. Objectifs.....	3
III. Diligences requises	3
3-1- Stocks.....	3
3-2- Procès et litiges	4
Déclarations écrites	5
3-3- Informations sectorielles	5



I. Introduction

Champ d'application

1. La présente Norme Algérienne d'Audit traite de la prise en compte par l'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme NAA 330¹, la norme NAA 500² et aux autres Normes Algériennes d'Audit concernées, en ce qui concerne certains aspects particuliers touchant aux stocks, aux procès et litiges impliquant l'entité et à l'information sectorielle dans le cadre d'un audit d'états financiers.

II. Objectifs

2. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :
 - a) l'existence et l'état des stocks;
 - b) l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité;
 - c) et la présentation des indications à fournir concernant l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable.

III. Diligences requises

3-1- Stocks

3. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état:
 - a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit irréalisable, afin:
 - d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité,
 - d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction,
 - d'inspecter les stocks,
 - et de tester des comptages par sondages;
 - b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.
4. Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que la date de clôture, l'auditeur doit, outre les procédures requises au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants afin de déterminer si les variations des stocks entre la date du comptage et la date de clôture ont été correctement enregistrées.

¹ NAA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

² NAA 500, «Éléments probants».



5. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit effectuer ou observer quelques comptages physiques à une autre date, et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour vérifier les mouvements de stocks intervenus entre les deux dates.
6. Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si ceci n'est pas réalisable, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme NAA 705³.
7. Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux :
 - a) demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient pour le compte de l'entité, conformément aux procédures de confirmations externes prévues par la norme NAA 505⁴;
 - b) procéder à une inspection ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées selon les circonstances, lorsque les informations obtenues font naître un doute sur l'intégrité et l'objectivité du tiers détenteur.

3-2- Procès et litiges

8. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent ;
 - a) les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité, y compris le conseiller juridique interne;
 - b) l'examen des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance, ainsi que de la correspondance échangée entre l'entité et son conseiller juridique externe;
 - c) l'examen des frais juridiques.
9. Si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit mises en œuvre indiquent qu'il peut exister d'autres procès ou litiges significatifs, l'auditeur doit, en plus des procédures requises par les autres NAA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité, s'il existe.

Pour ce faire, une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, dans laquelle il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité de répondre directement à l'auditeur.

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

⁴ NAA 505 : "Confirmations externes"



Lorsque des textes légaux ou réglementaires ou le règlement intérieur du corps professionnel des avocats interdisent au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives.

10. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme NAA 705⁴, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre ; et que
- b) l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives.

Déclarations écrites

11. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges actuels ou potentiels dont les incidences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués et sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

3-3- Informations sectorielles

12. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication, dans les états financiers, des informations sectorielles significatives, conformément au référentiel comptable applicable:

- a) en acquérant une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles, puis :
 - en évaluant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformes au référentiel comptable applicable,
 - en testant au besoin l'application de ces méthodes;
- b) en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances.



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 530

« Sondages en audit »



SONDAGES EN AUDIT

Sommaire

I.	Introduction	3
	Champ d'application	3
II.	Objectifs	3
	Définitions.....	3
	2-1- Des sondages.....	3
	2-2- Le choix de la méthode relève du jugement du professionnel	4
III.	Diligences requises	4
	3.1- Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester	4
	a. Choix de la méthode d'échantillonnage	4
	b. Taille de l'échantillon	4
	3.2- Mise en œuvre des procédures d'audit	4
	3.3- Nature et cause des déviations et des anomalies	5
	3.4- Extrapolation des anomalies	5
	3.5- Evaluation des résultats des sondages	5

La Norme algérienne d'Audit 530, « Sondages en Audit », doit être lue à la lumière de la Norme NAA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur ».

I. Introduction

Champ d'application

1. Cette Norme Algérienne d'Audit s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit. Elle traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non-statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et des vérifications de détail, et de l'évaluation des résultats du sondage.
2. Cette Norme complète la Norme NAA 500, qui traite des obligations de l'auditeur dans le cadre de la définition et de la réalisation de procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles est fondée son opinion. La Norme NAA 500 fournit des modalités d'application sur les moyens, dont les sondages en audit font partie, à disposition de l'auditeur pour sélectionner les éléments à tester.

II. Objectifs

3. L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Définitions

2-1- Des sondages

4. Le sondage qui est réalisé sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit est un moyen de disposer pour l'auditeur d'une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'un échantillon sur l'ensemble de la population dont il est issu.
5. Le risque d'échantillonnage est celui que l'on subit lorsqu'on exprime une opinion d'audit erronée ou inappropriée comme par exemple dans le cas de:
 - un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, et inversement ;
 - une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors qu'il en existe en réalité et vice-versa.
6. Un sondage est dit statistique lorsqu'il possède les deux caractéristiques suivantes :
 - sélection aléatoire des éléments formant l'échantillon ;
 - utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas l'une de ces deux caractéristiques est considérée comme une méthode de sondage non-statistique.



2-2- Le choix de la méthode relève du jugement du professionnel

7. Une stratification est un processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires.
8. Une anomalie acceptable est une valeur monétaire qui n'excède pas une valeur de référence que l'auditeur a préalablement fixée pour obtenir un niveau d'assurance approprié.
9. Un écart est une anomalie non représentative de la population

III. Diligences requises

3.1- Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

a. Choix de la méthode d'échantillonnage

10. Lors du choix de l'échantillon, l'auditeur doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon, après s'être assuré que la population considérée soit complète.

b. Taille de l'échantillon

11. L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau acceptable et faible.
12. Dans une approche statistique, les éléments retenus pour le sondage sont sélectionnés de telle manière à ce que chacune des unités d'échantillonnage ait une chance probable d'être sélectionnée.
13. Dans une approche non statistique, la sélection des éléments pour le sondage relève du jugement du professionnel.

Dans tous les cas, l'auditeur doit être objectif dans la sélection et doit fonder son choix sur une méthode de sélection.

3.2- Mise en œuvre des procédures d'audit

14. L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.
15. Lorsqu'un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement. Par exemple, si un chèque a été annulé alors qu'il avait été sélectionné pour la vérification de l'existence d'une autorisation de paiement, un autre chèque est sélectionné en lieu et place du premier à condition que l'auditeur soit convaincu qu'il ne constitue pas un écart.
16. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question tant qu'écart par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail.
17. L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés.



3.3- Nature et cause des déviations et des anomalies

18. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit.

Lors de l'analyse des écarts et des anomalies relevés, l'auditeur peut constater que nombre d'entre eux ont des caractéristiques communes, par exemple, un type de transaction, une localisation, une ligne de produits ou une période de temps. Dans des telles situations, l'auditeur peut décider d'identifier tous les éléments dans la population qui ont les mêmes caractéristiques et d'étendre les procédures d'audit à ces éléments. En outre, de tels écarts ou anomalies peuvent être volontaires, et peuvent indiquer l'existence possible de fraudes.

19. Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou un écart relevé par un sondage constitue une erreur occasionnelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que ceux-ci ne sont pas représentatifs de la population. Il doit, pour ce faire, mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou l'écart n'affecte pas le reste de la population.

3.4 - Extrapolation des anomalies

20. Dans le cas des vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées par le sondage à l'ensemble de la population

Dans certains cas, cette extrapolation peut ne pas être suffisante pour déterminer le montant de l'ajustement à enregistrer.

Lorsqu'il est établi qu'une anomalie est une erreur occasionnelle, celle-ci peut être exclue des anomalies à extrapoler sur l'ensemble de la population.

3.5- Evaluation des résultats des sondages

21. Dans le cas de vérifications de détail, les anomalies extrapolées y compris l'anomalie occasionnelle, s'il en existe une, constituent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans la population.

Lorsque les anomalies extrapolées plus, le cas échéant, l'erreur occasionnelle, excèdent les anomalies acceptables, le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population ainsi vérifiée. Plus les anomalies extrapolées, y compris l'erreur occasionnelle, sont proches de l'anomalie acceptable, plus la possibilité est grande que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie acceptable initialement fixée.

De même, si l'anomalie extrapolée est plus importante que celle attendue par l'auditeur et utilisée pour déterminer la taille de l'échantillon, l'auditeur peut conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage non acceptable que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie acceptable. La prise en compte des résultats des autres procédures d'audit aide à évaluer le risque que des anomalies réelles dans la population excèdent l'anomalie acceptable, et ce risque peut être réduit si des éléments probants supplémentaires sont recueillis.

22. L'auditeur doit évaluer si les résultats du sondage en audit ont fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test.



Dans le cas contraire, si l'auditeur conclut que le sondage n'a pas fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population testée, il peut :

- demander à la direction de procéder à des investigations sur les anomalies qui ont été décelées et sur la possibilité d'existence d'autres anomalies et de procéder aux ajustements nécessaires; ou
- adapter la nature, le calendrier et l'étendue de celles des procédures d'audit complémentaires qui sont à mettre en œuvre pour atteindre l'assurance recherchée.



MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE

Norme Algérienne d'Audit 540

*«Audit des estimations comptables, y compris
des estimations comptables en juste valeur et des informations
fournies les concernant»*



**AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS
DES ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR ET DES
INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT**

Sommaire

I.	Introduction.....	3
1-1-	Champ d'application	3
1-2-	Nature des estimations comptables.....	3
II.	Objectif	4
III.	Diligences requises.....	4
3-1-	Procédures d'évaluation des risques et procédures liées.....	4
3-2-	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	5
3-3-	Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.....	6
	Contrôle de substance et complémentaire en réponse aux risques importants... 8	
	<i>Incertitude attachée à l'évaluation</i>	8
	<i>Critères d'enregistrement et d'évaluation</i>	8
	<i>Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et recherche d'anomalies</i>	9
3-4-	Informations fournies concernant les estimations comptables.....	9
3-5-	Indices de biais possibles introduits par la direction	9
3-6-	Déclarations écrites	10
3-7-	Documentation	10



I. Introduction

1-1- Champ d'application

1. La NAA 540 traite des obligations de l'auditeur ayant trait aux estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle comporte les diligences requises concernant les anomalies portant sur des estimations comptables individuelles, et fournit des indices de biais possibles introduits par la direction. Plus spécifiquement, cette norme développe la façon dont la NAA 315¹, la NAA 330² et d'autres NAA s'appliquent aux estimations comptables.

1-2- Nature des estimations comptables

2. Certains postes des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, mais peuvent seulement être estimés. De tels postes sont désignés par le vocable estimations comptables. Ce degré d'incertitude des estimations affecte en retour les risques d'anomalies significatives y compris la possibilité d'introduction de biais non intentionnels ou intentionnels par la direction.

Certaines estimations comptables impliquent une incertitude attachée à l'évaluation relativement peu élevée et peuvent donner lieu à des risques faibles d'anomalies significatives.

Cependant, pour certaines estimations comptables, il peut exister une incertitude relativement élevée attachée à leur évaluation, particulièrement lorsqu'elles reposent sur des hypothèses importantes.

3. L'objectif d'évaluation pour certaines estimations comptables peut varier selon le référentiel comptable applicable. L'objectif d'évaluation de certaines estimations comptables est de prévoir l'issue d'une ou de plusieurs transactions, d'événements ou de circonstances qui sont à l'origine du besoin d'une estimation comptable.

Pour d'autres estimations comptables, y compris nombre d'estimations comptables en juste valeur, l'objectif d'évaluation est différent puisqu'il s'agit d'exprimer la valeur d'une transaction actuelle ou d'un poste des états financiers, sur la base des conditions observées à la date de l'évaluation.

4. L'existence d'une différence entre le montant réalisé d'une estimation comptable et celui initialement enregistré ou fourni dans les états financiers ne reflète pas nécessairement une anomalie dans ces derniers. Ceci est particulièrement le cas pour les estimations comptables en juste valeur dans la mesure où toute réalisation constatée est nécessairement influencée par des événements ou des circonstances postérieures à la date à laquelle l'évaluation est faite pour les besoins des états financiers.

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

² NAA 330 : « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».



II. Objectif

5. L'objectif fixé à l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :
- (a) les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables; et
 - (b) les informations fournies dans l'annexe les concernant, sont pertinentes,
- et ce, dans le contexte du référentiel comptable applicable.

III. Diligences requises

3-1- Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

6. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la NAA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables:
- (a) les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables y compris les informations à fournir les concernant.
 - (b) la façon dont la direction identifie les transactions, les événements ou circonstances qui peuvent donner lieu au besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou mentionnées en notes annexes aux états financiers. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables, ou à réviser les estimations comptables existantes.
 - (c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, y compris :
 - (i) la méthode et le cas échéant le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable. Il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les cas où, par exemple, la direction a développé en interne un modèle devant être utilisé pour procéder à une estimation comptable ou lorsque celle-ci s'écarte d'une méthode communément utilisée dans un type particulier d'industrie ou d'environnement.
 - (ii) les contrôles pertinents. Par exemple, vérifier la séparation des tâches entre les personnes engageant l'entité en concluant les transactions sous-jacentes et celles responsables de l'élaboration des estimations ;
 - (iii) le recours éventuel de la direction à un expert ;
 - (iv) les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ;
 - (v) s'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons?;



(vi) si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation.

7. L'auditeur doit revoir le montant réalisé des estimations comptables comprises dans les états financiers de la période précédente, ou, le cas échéant, leur révision subséquente pour les besoins de la période en cours.

La nature et l'étendue de cette revue tient compte de la nature des estimations comptables et de la pertinence de l'information obtenue lors de cette revue pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites dans les états financiers de la période en cours.

La revue des estimations comptables de la période précédente peut aussi aider l'auditeur, dans la période en cours, à identifier des circonstances ou des situations qui augmentent la possibilité de biais introduits par la direction dans les estimations comptables, ou qui en indiquent la présence. L'esprit critique de l'auditeur aide à identifier de telles circonstances ou situations et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Cependant, cette revue n'a pas pour but de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes et qui étaient fondés sur les informations disponibles à cette époque.

Un écart entre la réalisation d'une estimation comptable et le montant enregistré dans les états financiers de la période précédente ne signifie pas nécessairement que ceux-ci comportent une anomalie. Cependant, ceci peut être le cas si, par exemple, l'écart provient d'informations dont la direction disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente, ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en compte dans l'établissement de ceux-ci.

L'examen par l'auditeur de la réalisation d'estimations comptables de périodes antérieures peut viser davantage à comprendre l'efficacité du processus d'estimations comptables suivi par la direction dans le passé, c'est-à-dire la mesure dans laquelle elle a fait ses preuves en matière d'estimations, en vue de pouvoir juger de la probabilité que le processus actuel soit efficace.

3-2- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

8. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude attaché à l'évaluation des estimations comptables. Ce degré peut être influencé par des facteurs tels que:
- l'importance laissée au jugement dans l'estimation comptable;
 - la sensibilité de l'estimation comptable aux changements dans les hypothèses;
 - l'existence de techniques d'évaluation reconnues qui peuvent atténuer l'incertitude attachée à l'évaluation (bien que le caractère subjectif des hypothèses retenues en tant qu'inputs puisse donner lieu à une incertitude attachée à l'évaluation);
 - la durée de la période de prévisions, et la pertinence des données tirées d'événements passés pour prévoir des événements futurs;
 - la disponibilité de données fiables provenant de sources extérieures;
 - dans quelle mesure l'estimation comptable est basée sur des *inputs* observables ou non observables.



9. Le degré d'incertitude attaché à l'évaluation d'une estimation comptable peut influencer sur la possibilité d'introduire un biais dans l'estimation.

L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, l'une quelconque des estimations comptables qui a été identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude attachée à son évaluation donne lieu à des risques importants.

3-3- Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

Sur la base des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer:

10. Si la direction a correctement appliqué les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables.

Sur la base de la connaissance acquise par la réalisation des procédures d'évaluation des risques, les dispositions du référentiel comptable applicable qui peuvent être susceptibles d'une mauvaise application ou d'interprétations divergentes deviennent le point essentiel sur lequel l'auditeur porte son attention.

Dans certains cas, des procédures d'audit supplémentaires, comme l'inspection par l'auditeur de la condition physique d'un actif, peuvent être nécessaires pour déterminer si la direction a suivi de manière appropriée les dispositions du référentiel comptable applicable.

Le suivi des dispositions du référentiel comptable applicable requiert de la direction de prendre en compte les changements intervenus dans l'environnement ou les circonstances qui affectent l'entité. Par exemple, l'apparition d'un marché actif pour une catégorie particulière d'actifs ou de passifs peut indiquer que l'utilisation de la méthode des flux de trésorerie actualisés pour estimer la juste valeur de tels actifs ou passifs n'est plus la méthode appropriée.

11. Si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées de manière consistante par rapport à la période précédente, et si les modifications éventuelles dans les estimations comptables ou dans la méthode suivie pour y procéder sont appropriées eu égard aux circonstances.

La prise en compte par l'auditeur d'un changement dans une estimation comptable, ou dans la méthode suivie pour y procéder par rapport à la période précédente, est importante en raison du fait qu'un changement qui n'est pas fondé sur un changement dans les circonstances ou sur de nouvelles informations, est considéré comme arbitraire.

Des changements arbitraires dans une estimation comptable aboutissent à des états financiers non comparables dans le temps et peuvent conduire à une anomalie dans ceux-ci ou être l'indice d'un biais possible introduit par la direction.

12. En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit entreprendre de réaliser, tel qu'exigé par la NAA 330, une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable :

- (a) Déterminer si des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peut être une procédure appropriée pour recueillir des éléments probants concernant une estimation comptable, lorsque l'on s'attend à ce que ces événements:



(i) surviennent, et

(ii) fournissent un élément probant qui confirme ou infirme l'estimation comptable.

Par exemple, la vente intégrale d'un stock de produits obsolètes dans un délai très court après la fin de la période peut fournir un élément probant relatif à sa valeur de réalisation. En pareil cas, il peut ne pas être nécessaire de réaliser des procédures d'audit complémentaires sur l'estimation comptable.

(b) vérifier la façon dont la direction a procédé aux estimations comptables et les données sur lesquelles elles sont basées. Ce faisant, l'auditeur doit apprécier si:

(i) la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance. Lorsque le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthodes d'évaluation, l'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour apprécier si la méthode est appropriée en la circonstance.

(ii) les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable.

(iii) Les hypothèses sur lesquelles les estimations comptables sont basées peuvent refléter les attentes de la direction à l'égard d'objectifs ou de stratégies spécifiques. Dans de telles situations, l'auditeur peut réaliser des procédures d'audit pour :

- apprécier le caractère raisonnable de telles hypothèses.
- tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la manière dont la direction a procédé aux estimations comptables, conjointement avec des contrôles de substance appropriés ;

Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'évaluation suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables peut être une réponse appropriée lorsque ce processus a été correctement conçu, mis en place et suivi, par exemple lorsque :

- la revue et l'approbation des estimations comptables par la direction au niveau hiérarchique approprié et, s'il y a lieu, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont soumises à des contrôles;
- l'estimation comptable résulte du traitement programmé par le système comptable de l'entité.

(c) déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. A cette fin :

(i) lorsque l'auditeur utilise des hypothèses ou des méthodes qui diffèrent de celles de la direction, il doit acquérir une connaissance suffisante des hypothèses et méthodes de la direction pour établir que son estimation ponctuelle ou sa fourchette d'estimations prend en compte les variables concernées et pour évaluer toute différence importante avec l'estimation ponctuelle de la direction.

(ii) lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'utiliser une fourchette d'estimations, il doit réduire celle-ci, sur la base des éléments probants dont il dispose, aux seuls dénouements considérés comme raisonnables.



13. En déterminant les points visés au paragraphe 10 ou en répondant aux risques évalués d'anomalies significatives en application du paragraphe 11, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si des compétences ou une connaissance spécialisées concernant un ou plusieurs aspects des estimations comptables sont requises afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Pour la majorité des estimations comptables, même lorsque qu'il existe des incertitudes attachées à leur évaluation, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient requises.

Par exemple, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient nécessaires à l'auditeur pour évaluer une perte de valeur pour créances douteuses. En revanche, l'auditeur peut ne pas posséder les compétences ou la connaissance spécialisée requises lorsqu'il s'agit d'un domaine étranger à la comptabilité ou à l'audit (gisements miniers, actifs agricoles, instruments financiers complexes) et peut avoir besoin de recourir à un expert pour les acquérir. La NAA 620³ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de déterminer le besoin pour l'auditeur de recourir aux services d'un expert, ainsi que ses responsabilités lors de l'utilisation des travaux d'un expert.

Contrôle de substance et complémentaire en réponse aux risques importants

Incertitude attachée à l'évaluation

14. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, en plus des autres contrôles de substance réalisés pour satisfaire aux obligations de la NAA 330, l'auditeur doit évaluer les aspects suivants :
- a) la façon dont la direction a pris en considération des hypothèses alternatives ou des réalisations différentes, ainsi que les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenues, ou la façon dont la direction a pris en compte d'une autre manière l'incertitude attachée à l'évaluation lors de la détermination de l'estimation comptable ;
 - b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ;
 - c) lorsque ceci touche au caractère raisonnable d'hypothèses importantes retenues par la direction ou au caractère approprié de l'application du référentiel comptable applicable, l'intention de la direction de mener des actions spécifiques et sa capacité à le faire.
15. Si l'auditeur juge que la direction ne s'est pas intéressée de manière adéquate aux effets de l'incertitude attachée à l'évaluation portant sur les estimations comptables qui engendrent des risques importants, il doit, s'il le considère nécessaire, déterminer une fourchette à l'intérieur de laquelle il évalue le caractère raisonnable de l'estimation comptable.

Critères d'enregistrement et d'évaluation

16. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le fait de savoir:
- a) si la décision de la direction de refléter, ou de ne pas refléter, les estimations comptables dans les états financiers; et

³ NAA 620 : « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».



- b) si les éléments d'évaluation choisis pour les estimations comptables, sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et recherche d'anomalies

17. L'auditeur doit apprécier, sur la base des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont, soit raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable, soit erronées.

3-4- Informations fournies concernant les estimations comptables

18. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les informations fournies dans les états financiers concernant les estimations comptables sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.
19. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit également apprécier, dans le contexte du référentiel comptable applicable, la pertinence des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation.

3-5- Indices de biais possibles introduits par la direction

20. L'auditeur doit revoir les jugements et les décisions de la direction pris lors de la détermination des estimations comptables afin d'identifier s'il existe des indices de biais possibles introduits par celle-ci.

Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions quant au caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles.

Cependant, de tels indices peuvent le conduire à s'interroger sur le fait de savoir si son évaluation des risques et les réponses qui y sont apportées sont toujours appropriées, et l'amener à considérer les conséquences que cela peut avoir sur le reste de l'audit. Par ailleurs, de tels indices peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, tel qu'explicité dans la Norme 700.

Des exemples d'indices de biais possibles introduits par la direction dans les estimations comptables sont donnés ci-après:

- changements dans les estimations comptables ou les méthodes d'évaluation de ces estimations pour lesquels la direction a exercé un jugement subjectif sans fondement sur un changement de circonstances;
- utilisation des hypothèses propres à l'entité pour les estimations comptables en juste valeur alors qu'elles ne sont pas cohérentes avec les hypothèses observables sur le marché;
- choix ou élaboration d'hypothèses importantes aboutissant à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction;
- choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.



3-6- Déclarations écrites

21. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables.

3-7- Documentation

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

- a) le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables qui engendrent des risques importants et des informations fournies les concernant; et
- b) le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction.

