

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

الوزير

مقرر رقم 249 المؤرخ في 28 DEC 2024 الموافق لـ يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- وبمقتضى 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، المعدل،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 24-374 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1446 الموافق 18 نوفمبر سنة 2024 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة،
- وبمقتضى 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 وتنظيمه وقواعد 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 وصلاحياته وقواعد 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 وصلاحياته وقواعد سيره،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- وبمقتضى 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 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كفايات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

يقرر ما يأتي :

المادة الاولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ ثلاثة (03) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق 240 : " مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية" ،
- المعيار الجزائري للتدقيق 450 : " تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق" ،
- المعيار الجزائري للتدقيق 320 : " الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق" .

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشوف المالية والمرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية .

حرر بالجزائر، في

وزير المالية

وزير المالية
عز الدين قنايت





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

249

28 DEC 2024

الوزير

DECISION N°.....DUCORRESPONDANT AU
PORTANT NORMES ALGERIENNES D'AUDIT

LE MINISTRE DES FINANCES;

- 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, modifiée, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé;
- Vu le décret présidentiel n°24-374 du 16 Joumada El Oula 1446 correspondant au 18 novembre 2024, 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 commissaires 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 trois (03) Normes Algériennes d'Audit ci-après ;

- la Norme Algérienne d'Audit 240 : « Les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers » ;
- la Norme Algérienne d'Audit 450 : « Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit » ;
- la Norme Algérienne d'Audit 320 : « Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit ».

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.

Fait à Alger, le

LE MINISTRE DES FINANCES





المعيار الجزائري للتدقيق 240

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية



الفهرس:

I - المقدمة

- I-1. مجال التطبيق.
- I-2. خصائص الغش.
- I-3. مسؤولية الوقاية والكشف عن الغش.
- I-4. التزامات المدقق.
- I-5. تاريخ السريان.

II - أهداف المدقق

III - الواجبات المطلوبة من المدقق المكلف بالمهمة

- III-1. الحس النقدي
- III-2. التشاور بين أعضاء فريق التدقيق المكلف بالمهمة
- III-3. إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة
- III-4. التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش وتقييمها
- III-5. الاستجابات للمخاطر المُقيِّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش
- III-6. تقييم العناصر المقنعة
- III-7. استحالة مواصلة المدقق للمهمة
- III-8. التصريحات الكتابية للإدارة
- III-9. التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة
- III-10. الاتصال بالسلطات الرقابية والوصاية
- III-11. التوثيق



1 - المقدمة

1 - 1. مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش أثناء تدقيق الكشوف المالية. وهو يحدد الواجبات الواجب تطبيقها فيما يتعلق بمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

1 - 2. خصائص الغش

2. قد تحتوي الكشوف المالية على اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء. يتمثل العنصر المميز بين الغش والخطأ في الطابع العمدي أو غير العمدي للفعل مصدر الاختلال.

3. يقتصر اهتمام المدقق على الغش الذي ينشأ عن اختلال معتبر في الكشوف المالية. ويجب على المدقق أن يولي اهتمامه لنوعين من الاختلالات العمدية الآتية:

- الاختلالات الناتجة عن إعداد معلومات مالية كاذبة؛
- الاختلالات الناتجة عن اختلاس الأصول.

4. على الرغم من أن المدقق قد يشنّه أو، في حالات نادرة، يحدد حدوث عملية غش، فإنه ليس له تكييف الفعل لتحديد ما إذا كان الغش موجود حقيقة بالمعنى القانوني للمصطلح.

5. إن وجود غش المؤدي إلى عرض كشوف مالية كاذبة أو ناتجة عن اختلاس أصول يفترض وجود دافع أو ضغط يدفع لارتكابه، و/أو وجود فرصة ظاهرة لارتكابه، و/أو بعض الحجج العقلانية يقدمها مرتكبوها لتبرير الفعل المرتكب.



1 - 3. المسؤولية عن الوقاية وكشف الغش:

6. تقع المسؤولية الاولى للوقاية وكشف الغش على عاتق المسؤولين عن الحوكمة، إذا أمكن؛
7. يتحمل المسؤولون عن الحوكمة، إذا أمكن، مسؤولية وضع آلية للرقابة الداخلية والحفاظ عليها لضمان موثوقية المعلومات المالية والامتثال للأحكام القانونية والتنظيمية السارية المفعول؛
8. يجب على المسؤولين عن الحوكمة اتخاذ تدابير رقابية اتجاه الإدارة التي قد تسعى إلى التلاعب بالنتائج بهدف التأثير على انطباعات المحللين حول الأداء المالي للكيان وربحيته.

1 - 4. مسؤولية المدقق

9. يتعين على المدقق الذي يقوم بإجراء تدقيق وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) أن يحصل على تأكيد معقول بأن الكشوف المالية ككل لا تحتوي على الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش أو الأخطاء. وبسبب القيود الملازمة للتدقيق، هناك خطر لا يمكن تفاديه، يتمثل في إمكانية عدم اكتشاف بعض الاختلالات المعتبرة في الكشوف المالية.
10. يكون خطر عدم اكتشاف اختلال معتبر ناجم عن الغش أعلى من خطر عدم اكتشاف اختلال معتبر ناتج عن خطأ، لأن الغش قد ينتج عن إجراءات متقنة أو منظمة بعناية تهدف إلى إخفاء الوقائع، مثل تزوير الوثائق، أو الامتناع المتعمد عن التسجيل المحاسبي لمعاملة ما، أو تقديم تصريحات خاطئة عن عمد للمدقق. وقد تكون هذه الأعمال أكثر صعوبة في الاكتشاف عند وجود تواطؤ سري بين طرفين أو أكثر يضر بالكيان.
11. تهدف الواجبات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى:

- مساعدة المدقق في التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها الناجمة عن الغش؛
- تحديد الإجراءات للكشف عن هذه الاختلالات.



12. يجب على المدقق للحصول على تأكيد معقول، أن يظهر حساً نقدياً طوال عملية التدقيق، وأن يأخذ بعين الاعتبار إمكانية أن يتجاوز المسؤولون عن الإدارة المراقبات الموضوعية، وأن يكون مدركاً أن إجراءات التدقيق التي تتسم بالفاعلية للكشف عن الأخطاء قد لا تكون كذلك للكشف عن الغش.

1-5. تاريخ السريان

13. يُطبق المعيار الحالي ابتداءً من الفاتح من يناير 2026، مع التوصية بالتطبيق المسبق.

II - أهداف المدقق

14. أهداف المدقق هي:

- أ- التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها الناجمة عن الغش ؛
- ب- الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة متعلقة بهذه المخاطر ؛
- ج- تقديم الاستجابات الملائمة لحالات الغش المتعرف عليها أو المشتبه بها.

III - الواجبات المطلوبة

III-1. الحس النقدي

15. يجب على المدقق أن يظهر حساً نقدياً طوال عملية التدقيق، مع إدراكه لإمكانية وجود اختلال معتبر ناجم عن الغش. كما يجب عليه أن يتجرد من تجربته السابقة لدى الكيان فيما يتعلق بأمانة ونزاهة المسؤولين عن الحوكمة.

16. إذا كانت هناك ظروف تم التعرف عليها خلال التدقيق تجعل المدقق يعتقد أن وثيقة ما قد تكون غير أصلية أو أن شروط الوثيقة قد تم تعديلها دون إعلامه بذلك، يجب على المدقق القيام بتحقيقات إضافية، والتي قد تشمل:



- تأكيد المعلومات مباشرة لدى الغير؛
- استخدام أعمال خبير لتقييم صحة الوثيقة.

17. عندما تكون الإجابات المقدمة من المسؤولين عن الحوكمة غير متسقة، يجب على المدقق التحقيق في هذه التناقضات.

III-2. التشاور بين أعضاء فريق التدقيق المكلف بالمهمة

18. يجب على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة مناقشة امكانية أن تحتوي الكشوف المالية للكيان على اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

يحدد المدقق المسؤول عن المهمة:

- أعضاء الفريق الذين يجب إشراكهم في التشاور؛
- المواضيع التي يجب أن تكون موضوعاً للتواصل وكذلك؛
- المعلومات التي يتم ابلاغها إلى الأعضاء الآخرين الذين لم يشاركوا في التشاور.

19. يمكن أن تتناول هذه المناقشات البنود الواردة في الكشوف المالية للكيان التي قد تحتوي على اختلالات معتبرة الناجمة عن الغش، بما في ذلك الطريقة التي يمكن من خلالها ارتكاب الغش. يجب أن تتم المناقشة بتجرد عن الرأي الذي قد يكون لدى أعضاء الفريق حول أمانة ونزاهة المسؤولين عن الحوكمة.

إجراءات تقييم الجوانب الخاصة بالكيانات الصغيرة

20. في الكيانات الصغيرة، يمكن أن تنفذ مهمة التدقيق بالكامل بواسطة مهني يعمل بمفرده. في هذه الحالة، يقع على عاتق المدقق المسؤول عن المهمة، الذي قام شخصياً بتخطيط التدقيق، مراعاة امكانية وجود اختلالات معتبرة في الكشوف المالية ناجمة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.



III-3. إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

21. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بهدف الحصول على معرفة بالكيان وبيئته، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات للحصول على المعلومات الضرورية للتعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش.

الإدارة والأشخاص الآخرون داخل الكيان

22. يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم معلومات تتضمن على:

- أ- تقييم الإدارة لإمكانية وجود مخاطر اختلالات معتبرة في الكشوف المالية ناجمة عن الغش، ولا سيما طبيعة وامتداد وتكرار هذا التقييم؛
- ب- الآلية التي تتبعها الإدارة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها داخل الكيان؛
- ج- الاتصال الذي تجريه الإدارة، عند الاقتضاء، مع المسؤولين عن الحوكمة بخصوص الآلية التي حددتها للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها داخل الكيان؛ و
- د- الاتصال الذي تجريه الإدارة، عند الاقتضاء، مع المستخدمين بخصوص رأيها بشأن الممارسات والسلوك الأخلاقي.

23. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المدقق:

- الاستفسار من الإدارة، عن وظيفة التدقيق الداخلي، إن وُجدت، وعلى أشخاص آخرين داخل الكيان حسب الحالة، لتحديد ما إذا كانوا دراية بأي غش مؤكد أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على الكيان.
- تقييم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية قد تكشف عن مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.



- التساؤل لمعرفة ما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق تشير إلى وجود مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.
- تقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى والإجراءات ذات الصلة التي تم تنفيذها تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل مخاطر الغش.

III - 4. التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش وتقييمها

24. يجب على المدقق التعرف على مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش و تقييمها ، سواء على مستوى الكشوف المالية أو على مستوى الاقرارات المتخذة لتدفقات العمليات، أرصدة الحسابات، والمعلومات المقدمة في الكشوف المالية.
25. عند تحديد وتقييم مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش ، يجب على المدقق، استنادًا إلى الافتراض بوجود مخاطر غش في تسجيل الإيرادات، أن يقيم طبيعة الإيرادات أو العمليات أو إقرارات الإيرادات التي قد تكون مصدرًا لهذه المخاطر.
26. يجب على المدقق اعتبار المخاطر المُقيّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش كمخاطر مهمة، ويجب عليه أيضا أن يطلع على المراقبات ذات الصلة التي وضعها الكيان.

III - 5. الاستجابة للمخاطر المُقيّمة لمخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن

الغش

27. يجب على المدقق تحديد مقارنة شاملة للاستجابة للمخاطر المُقيّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية.
28. عند تحديد مقارنة شاملة للاستجابة للمخاطر المُقيّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية، يجب على المدقق:

أ- تخصيص والإشراف على أعضاء فريق التدقيق مع الأخذ في الاعتبار معارفهم وخبراتهم وقدراتهم؛



- ب- تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق الكيان للطرق المحاسبية يمكن أن يكون مصدرا لمعلومات كاذبة؛ و
- ج- ادراج عنصر عدم التوقع في اختياره لطبيعة وبرنامج امتداد إجراءات التدقيق.

إجراءات التدقيق التي تستجيب لمخاطر تجاوز الإدارة للمراقبات الموضوعية

29. تجد الإدارة نفسها في موقع متميز يمكنها من ارتكاب الغش عندما يكون بإمكان أعضائها التلاعب مباشرة أو بشكل غير مباشر بالمحاسبة وإعداد كشوف مالية كاذبة من خلال تجاوز المراقبات التي تبدو، في ظاهرها، تعمل بشكل صحيح. على الرغم من أن مستوى خطر تجاوز المراقبات من قبل الإدارة يختلف من كيان إلى آخر، إلا أن هذا الخطر يظل موجودًا في جميع الكيانات. وبسبب الطابع غير المتوقع للطريقة التي يمكن أن تحدث بها مثل هذه التجاوزات، يظل هناك خطر حدوث اختلال معتبر ناجم عن الغش وبالتالي خطر مهم.

30. بغض النظر عن تقييمه للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة للمراقبات، يجب على المدقق تحديد وتنفيذ إجراءات تدقيق تهدف إلى:

أ- اختبار مدى ملاءمة القيود المسجلة في المحاسبة وغيرها من التسويات التي تم إجراؤها أثناء إعداد الكشوف المالية.

ب- البحث عن الطابع المتحيز في التقديرات المحاسبية وتقييم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى هذا الانحياز تمثل خطر حدوث اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

ج- تقدير ما إذا كان المنطق الاقتصادي للمعاملة (أو غيابه) بالنظر لنشاط الكيان يدفع إلى التفكير أن كانت هذه المعاملات انجزت لغاية واحدة وهي تقديم كشوف مالية كاذبة أو لإخفاء اختلاس أصول. وينطبق ذلك على المعاملات المعتبرة التي لا تدخل في النطاق العادي للعمليات الجارية للكيان أو التي تبدو



غير اعتيادية لأسباب أخرى بناءً على معرفة المدقق للكيان وبيئته، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء التدقيق.

31. للاستجابة للمخاطر المتعرف عليها التي قد تقوم الإدارة من خلالها بتجاوز المراقبات، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية لتلك المذكورة على وجه الخصوص أعلاه.

III-6. تقييم العناصر المقنعة

32. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها في نهاية مهمة التدقيق تكشف عن وجود خطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش لم يتم تحديدها مسبقاً.

33. عندما يكتشف المدقق اختلال، يجب عليه تقييم ما إذا كان هذا الاختلال مؤشراً للغش. إذا كان الأمر كذلك، فيجب على المدقق دراسة العواقب الممكنة لهذا الغش على الجوانب الأخرى للتدقيق وإعادة النظر في موثوقية التصريحات الصادرة عن الإدارة، مع الأخذ في الاعتبار أنه هناك احتمال ضئيل أن تكون حالة الغش حالة معزولة.

34. في الحالات التي يحدد فيها المدقق اختلال، سواء كان معتبراً أم لا، وكان لديه سبب وجيه للتفكير بأن هذا الاختلال هو، أو قد يكون، ناتجاً عن غش الذي تكون الإدارة (خاصة على المستوى الأعلى) متورطة فيه، فيجب عليه مراجعة تقييمه لمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش وتقييم تأثيرها على طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق المحددة استجابة للمخاطر المقيمة. كما يجب على المدقق أيضاً الأخذ بعين الاعتبار الظروف أو الشروط التي تشير إلى إمكانية وجود تواطؤ يشمل المستخدمين، الإدارة أو الغير، بهدف إعادة النظر في موثوقية العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها سابقاً.

35. إذا خلص المدقق إلى أن الكشوف المالية تتضمن أخطاء بصفة معتبرة بسبب الغش، أو إذا استحال عليه ذلك، فيجب عليه تقييم تأثير ذلك على عملية التدقيق.



III-7. استحالة مواصلة المدقق في المهمة

36. إذا كان المدقق، بسبب وجود اختلال ناجم عن الغش أو اشتباه في الغش، يواجه حالة استثنائية تجعله يعيد النظر في إمكانية مواصلة مهمته في التدقيق، يجب عليه:

- أ- تحديد الالتزامات المهنية والقانونية المطبقة في هذه الحالة، بما في ذلك المتطلبات التي تقتضي إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين عينوه كمدقق، أو في بعض الحالات، السلطات الرقابية؛
- ب- التساؤل عما إذا كان من المناسب الاستقالة من المهمة عندما تكون مثل هذه الاستقالة ممكنة بموجب القانون والتنظيم؛ و
- ج- إذا قرر الاستقالة من المهمة:

- التحدث مع الإدارة على المستوى الهرمي الملائم، وكذلك مع المسؤولين عن الحوكمة، بشأن الأسباب التي دفعته إلى الاستقالة؛
- تحديد ما إذا كانت هناك التزامات مهنية أو قانونية تتطلب من المدقق إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين عينوه بصفة مدقق أو، في بعض الحالات، السلطات الرقابية، باستقالته والأسباب التي دفعته إلى اتخاذ هذا القرار.

III-8. التصريحات الكتابية للإدارة

37. يجب على المدقق الحصول على تصريحات كتابية من المسؤولين عن الحوكمة

حيث:

- أ- يقرون بمسؤوليتهم في تصميم ووضع ومتابعة الرقابة الداخلية من أجل الوقاية من الغش واكتشافه؛
- ب- يؤكدون أنه تم إبلاغه بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة التي يمكن أن تتضمنها الكشوف المالية الناجمة عن الغش؛
- ج- يصرحون أنه تم إعلامه بجميع حالات الغش المؤكدة أو المشتبه فيها التي تؤثر على الكيان والتي كانوا على علم بها؛



د- يؤكدون أنه تم إعلامه بأي زعم بوجود غش مرتكب أو مشتبه فيه وله تأثير على الكشوف المالية للكيان التي كانوا على علم به من قبل المستخدمين أو المستخدمين السابقين أو المحللين أو السلطات الرقابية أو من قبل أطراف أخرى.

III- 9. التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

38. عندما يتعرف المدقق على الغش أو يتحصل على معلومات تشير إلى إمكانية ارتكاب غش، يجب عليه إعلام الإدارة، على مستوى هرمي ملائم، به وذلك من أجل إعلام الأشخاص الذين تقع على عاتقهم المسؤولية الأولى للوقاية من الغش والكشف عنه بالعناصر التي تقع تحت مسؤولياتهم.

39. عندما يتعرف المدقق على غش مؤكداً أو مشتبهاً فيه والذي يكون متورطاً فيه

أ- الإدارة؛

ب- مستخدمون لهم دور هام في تشغيل الرقابة الداخلية؛ أو

ج- أشخاص آخرون، عندما قد يكون للغش تأثير معتبر على الكشوف المالية؛

يجب عليه إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بهذه الوقائع وكل المسائل الأخرى المتعلقة بهذا الغش. على سبيل المثال:

✓ في حالة أن الإدارة لم تقم بتصحيح أوجه القصور المعتبرة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها بشكل ملائم، أو أنها لم تستجب بتدابير ملائمة على الغش المتعرف عليه؛

✓ الإجراءات التي تتخذها الإدارة والتي قد تكشف عن وجود وقائع تشير إلى عرض معلومات مالية كاذبة، مثل الاختيار والتطبيق من طرف الإدارة لطرق محاسبية قد تثير الشكوك حول تلاعبها بالنتائج بهدف تضليل مستخدمي الكشوف المالية والتأثير على انطباعهم حول نجاعة وريحية الكيان.



✓ التساؤلات حول مدى ملاءمة وشمولية التراخيص الممنوحة لعمليات تدوير الأموال لا تدخل في الإطار العادي للنشاط.

III-10. التواصل مع السلطات الرقابية والوصاية

40. عندما يتعرف المدقق على الغش أو يشتبه في وجوده ، يجب عليه تحديد ما إذا كان ملزمًا أم لا بالكشف عن هذه الوقائع إلى طرف ثالث للكيان. قد تعلق الالتزامات القانونية، في بعض الحالات، على واجبه بالتزام السرية.

III-11. التوثيق

41. يجب على المدقق ادراج في توثيق التدقيق ما يلي:

- أ- القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال المقابلات مع أعضاء الفريق المكلف بالمهمة بشأن إمكانية وجود اختلالات معتبرة تتضمنها الكشوف المالية للكيان؛
- ب- المخاطر التي تم التعرف عليها وتقييمها فيما يتعلق بالاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش سواء على مستوى الكشوف المالية وعلى مستوى التأكيدات؛
- ج- المقاربة العامة المعتمدة استجابة للمخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية؛ وطبيعة وبرنامج وامتداد إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى العلاقة بين هذه الإجراءات والمخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى التأكيدات،
- د- نتائج إجراءات التدقيق التي تم إجراؤها، بما في ذلك تلك المتعلقة بمخاطر الالتفاف على المراقبات من قبل الإدارة؛
- هـ- التبليغات التي تم إجراؤها بشأن الغش للإدارة، وللمسؤولين عن الحوكمة، وللسلطات الرقابية ولأطراف أخرى؛



و- الأسباب التي تشير إلى عدم وجود مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش، المرتبطة بتسجيل الإيرادات (مثل تضخيم الإيرادات من خلال التسجيل المسبق لها، تسجيل إيرادات وهمية، أو تخفيض الإيرادات عن طريق تحويلها، على سبيل المثال، بشكل غير صحيح إلى فترة لاحقة...).



المعيار الجزائري للتدقيق 320:

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق



الفهرس

I. المقدمة

- 1.1. مجال التطبيق
- 2.1. الأهمية النسبية في سياق التدقيق
- 3.1. تاريخ السريان

II. الهدف

III. الواجبات المطلوبة

1. III. تحديد عتبة الأهمية النسبية وعتبة التخطيط لإنجاز الأشغال، عند التخطيط للتدقيق.
2. III. الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الصغيرة.
3. III. الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الخاضعة للمحاسبة العمومية
4. III. العتبة النسبية لإنجاز الأشغال
5. III. تعديل العتبات أثناء التدقيق

IV. التوثيق



أ. المقدمة

1.1- مجال تطبيق هذا المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق الكشوف المالية.

المعيار الجزائري للتدقيق 450 "تقييم الاختلالات المكتشفة أثناء التدقيق" يفسر الطريقة التي يطبق بها المعيار لتقييم تأثير الاختلالات المتعرف عليها عند التدقيق وتلك غير المصححة، إن وجدت، على الكشوف المالية.

2.1- الأهمية في سياق التدقيق

2. المرجع المحاسبي المطبق يعالج عادة مفهوم الأهمية النسبية في سياق اعداد وتقديم الكشوف المالية وهو يحدد:

- يعد عدم الدقة والاغفالات معتبرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن باستطاعتها التأثير، بصفة منفردة أو مجتمعة، على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملو الكشوف المالية على أساس هذه الكشوف،
- إن الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية تتم وفقا للظروف المحيطة وتتأثر بحجم وطبيعة الاختلال، أو بمزيج من هذين العاملين،
- إن الأحكام المتعلقة بالمسائل المعتبرة لمستعملي الكشوف المالية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات من المعلومات المالية المشتركة لمجموع المستعملين كمجموعة. يتم تجاهل التأثير المحتمل للاختلالات على المستعملين الخاصين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل معتبر.

3. عندما يقدم المرجع المحاسبي المطبق هذه التوضيحات، يتحصل المدقق على اطار مرجعي لتحديد عتبة أو عتبات الأهمية النسبية لاحتياجات التدقيق. وفي الحالة العكسية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة 2 تقدم له الاطار المرجعي.

3.1- تاريخ السريان

1. إن هذا المعيار الجزائري للتدقيق يطبق على تدقيقات الكشوف المالية بداية من الفاتح يناير

2026.



مع توصية بالتطبيق المسبق

5. يخضع تحديد عتبة الأهمية النسبية للحكم المهني للمدقق وكذلك يتأثر بتصوره للاحتياجات للمعلومات المالية من طرف المستعملين للكشوف المالية. وفي هذا السياق، يمكن للمدقق أن يفترض منطقيا أن المستعملين:

- يحوزون على قدر معقول من المعرفة حول الأنشطة التجارية والاقتصادية وكذلك المحاسبة، وهم على استعداد لتحليل المعلومات الواردة في الكشوف المالية مع بذل حرص معقول،
- يدركون أن الكشوف المالية قد تم اعدادها، تقديمها وعرضها و تدقيقها مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية،
- واعين بحالات عدم اليقين المرتبطة بتقييم مبالغ معينة على أساس تقديرات، حكم، والأخذ بالحسبان لأحداث مستقبلية، و
- يتخذون قرارات اقتصادية عقلانية على أساس المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

6. يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق، وكذلك عند تقييم تأثير الاختلالات المكتشفة على التدقيق، وتأثير الاختلالات غير المصححة إن وجدت، على الكشوف المالية عند تكوين رأي معبر عنه في تقرير التدقيق.

7. عند القيام بتدقيق للكشوف المالية فإن الأهداف العامة للمدقق تتمثل في:

- الحصول على تأكيد معقول أن الكشوف المالية ككل لا تحتوي على اختلالات معتبرة ناجمة عن غش أو نتيجة أخطاء،
- إصدار تقرير عن الكشوف المالية والقيام بالتبليغات المطلوبة بموجب المعايير الجزائرية للتدقيق بناء على استنتاجات إشغاله.

8. يصدر المدقق عند التخطيط للتدقيق أحكاما فيما يتعلق بحجم هذه الاختلالات التي ستعد معتبرة. توفر هذه الأحكام أساسا لما يلي:

- تحديد طبيعة، رزامة وامتداد اجراءات تقييم المخاطر،
- التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، و
- تحديد طبيعة، رزامة وامتداد اجراءات التدقيق التكميلية.

9. إن عتبة الأهمية النسبية المحددة أثناء التخطيط للتدقيق لا تضع بالضرورة حدا ستعتبر دونه الاختلالات غير المصححة، والمأخوذة بشكل منفرد أو مجتمعة، أنها دائما غير معتبرة.

10. قد تدفع الظروف المحيطة ببعض الاختلالات المدقق الى انها معتبرة حتى ولو كانت تحت عتبة او عتبات النسبية. وعلى الرغم أنه من غير الممكن تحديد اجراءات التدقيق للكشف عن الاختلالات التي يمكن أن تكون ذات دلالة فقط بسبب طبيعتها، فإن المدقق عندما يقيم تأثيرها على الكشوف المالية يأخذ بعين الاعتبار ليس فقط الحجم بل أيضا طبيعة هذه الاختلالات غير المصححة وكذلك الظروف الخاصة التي أدت لحدوثها.

II- الهدف

11. يهدف المدقق إلى التطبيق العملي لمفهوم الأهمية النسبية على نحو ملائم أثناء تخطيط وتنفيذ التدقيق.

III- الواجبات المطلوبة

1. III. تحديد عتبة الأهمية النسبية وعتبة التخطيط لإنجاز الأشغال، أثناء التخطيط للتدقيق.

12. يجب على المدقق، عند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق، أن يحدد عتبة الأهمية النسبية للكشوف المالية ككل. إذا وجد، في ظل ظروف خاصة بالكيان، تدفق أو عدة تدفقات للمعاملات أو أرصدة حسابات أو معلومات ستقدم تضمنت اختلالات أقل من العتبة المحددة للكشوف المالية ككل والتي من المتوقع بشكل معقول احتمال تأثيرها على القرارات الاقتصادية للمستعملين المتخذة على أساس الكشوف المالية، فإنه يجب أيضا على المدقق تحديد عتبة أو عتبات لهذه التدفقات للمعاملات أو أرصدة حسابات أو المعلومات التي ستقدم.

13. في حالة الكيان الخاضع للمحاسبة العمومية، غالبا ما يكون المشرعون والمنظمون هم المستعملون الرئيسيون للكشوف المالية. بالإضافة لذلك، يمكن استخدام الكشوف المالية لاتخاذ قرارات ليست بالضرورة ذات طبيعة اقتصادية.

يتأثر تحديد عتبة للكشوف المالية ككل (وعند الاقتضاء عتبة أو عتبات تدفقات المعاملات، أرصدة الحسابات أو معلومات التي ستقدم، خاصة) عند تدقيق الكشوف المالية لكيان تابع للقطاع العام، بالنصوص التشريعية والتنظيمية، أو التعليمات الواردة من سلطة أخرى، وكذلك احتياجات المشرعين والجمهور للمعلومات المالية فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

14. يتطلب تحديد عتبة الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني. غالبا ما يعتمد على نسبة مئوية مقارنة بنقطة مرجعية مختارة كأساس أولي لتحديد عتبة الأهمية النسبية للكشوف المالية ككل. تشمل العوامل التي يمكن استخدامها لتحديد نقطة مرجعية ملائمة، النقاط التالية:



- عناصر الكشوف المالية (على سبيل المثال الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء)،
- وجود عناصر يميل مستعملو الكشوف المالية للكيان الخاص الى التركيز عليها (على سبيل المثال بهدف تقييم النجاعة المالية، يميل غالباً المستعملين الى التركيز على النتيجة، الإيرادات أو صافي الأصول..)،
- طبيعة الكيان، وأين يقع في دورته التشغيلية، وكذلك قطاع النشاط والبيئة الاقتصادية التي يعمل فيهما،
- هكيل مصدر رأس المال للكيان والطريقة التي يمول بها (على سبيل المثال، إذا كان تمويل الكيان عن طريق الديون بدل من الأموال الخاصة فإنه يمكن للمستعملين التركيز أكثر على الأصول والاعتماد عليها بدل من نتائج الكيان)،
- التقلبات النسبية في النقطة المرجعية.

15. من بين الأمثلة للنقاط المرجعية الي يمكن أن تكون ملائمة ، بناء على الظروف الخاصة بالكيان ، تتضمن أصناف النتائج المعروضة ،مثل النتيجة قبل الضريبة ، وإجمالي الإيرادات، الهامش الخام والأعباء الكلية ،مبلغ الأموال الخاصة أو صافي قيمة الأصل.

16. غالباً ما تستخدم النتيجة قبل الضريبة، الناجمة عن العمليات الجارية، في الكيانات التي يكون نشاطها موجه للسعي نحو تحقيق الأرباح. عندما تكون النتيجة قبل الضريبة الناجمة عن العمليات الجارية متقلبة، فإن نقاط مرجعية أخرى قد تكون أكثر ملاءمة، مثل الهامش الخام أو إجمالي الإيرادات. يتطلب تحديد نسبة مئوية تطبق على النقطة المرجعية المختارة ممارسة حكم مهني. توجد في الواقع علاقة بين النسبة المئوية والنقطة المرجعية المختارة، وبالتالي فإن النسبة المئوية المطبقة على النتيجة قبل الضريبة الناجمة عن العمليات الجارية ستكون عادة أعلى من تلك المطبقة على إجمالي الإيرادات.

2.111. الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الصغيرة.

17. عندما تكون النتيجة قبل الضريبة ناجمة عن عمليات جارية هامشية باستمرار، كما قد يكون الحال في كيان مملوك ومسير من طرف نفس الشخص حيث يقوم هذا الأخير بسحب الجزء الأكبر من النتيجة قبل الضريبة على شكل راتب، فإن نقطة مرجعية مثل النتيجة قبل الراتب وقبل الضريبة قد تكون أكثر دلالة.

3. III. الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الخاضعة للمحاسبة العمومية

18. عند تدقيق الكيان الخاضع للمحاسبة العمومية قد تكون اجمالي التكاليف أو التكاليف الصافية (أعباء مطروح منها الإيرادات أو نفقات مطروح منها مقبوضات) نقاط مرجعية ملائمة.

4. III. عتبة الأهمية النسبية لإنجاز الأشغال

19. يجب على المدقق تحديد عتبة أهمية نسبية واحدة أو أكثر لإنجاز الأشغال بهدف تقييم أخطار الاختلالات المعترية وتحديد طبيعة، رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق التكميلية.

5. III. تعديل العتبات أثناء التدقيق

20. يجب على المدقق تعديل عتبة الأهمية النسبية للكشوف المالية ككل (وعند الاقتضاء عتبة الأهمية النسبية واحدة أو أكثر لتدفقات المعاملات، أرصدة الحسابات أو المعلومات التي ستقدم، خاصة) في الوضعيات التي ورد إلى علمه أثناء التدقيق معلومات قد يمكن أن تقوده إلى التحديد مبدئيا لمبلغ (أو مبالغ) مختلف.

21. إذا خلص المدقق إلى أن عتبة الأهمية النسبية أقل ارتفاعا للكشوف المالية ككل (وعند الاقتضاء عتبة الأهمية النسبية أقل ارتفاعا لتدفقات المعاملات، أرصدة الحسابات أو المعلومات التي ستقدم، خاصة) ملائما عما حدد ابتداء، فيجب عليه أن يحدد إذا كان من الضروري تعديل عتبة أو عتبات الأهمية النسبية لإنجاز الأشغال وإذا طبيعة، رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق التكميلية تبقى ملائمة.

IV - التوثيق

22. يجب على المدقق أن يدرج في توثيقه لأعمال التدقيق:

- عتبة الأهمية النسبية للكشوف المالية ككل،
- عند الاقتضاء عتبة الأهمية النسبية واحدة أو أكثر لتدفقات المعاملات، أرصدة الحسابات أو المعلومات التي ستقدم، خاصة
- عتبة الأهمية النسبية واحدة أو أكثر المحددة لإنجاز الأشغال، و
- كل تعديل للعتبة أو العتبات أثناء التدقيق.



المعيار الجزائري للتدقيق 450
تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق



الفهرس

I - المقدمة

مجال التطبيق

تاريخ السريان

II - الأهداف

III - الواجبات المطلوبة

III - 1. تجميع الاختلالات المكتشفة

III - 2. الاخذ بعين الاعتبار الاختلالات المكتشفة خلال التقدم في التدقيق

III - 3. الابلاغ عن الاختلالات و تصحيحها

III - 4. تقييم تأثير الاختلالات غير المصححة

III - 5. تصريحات كتابية

III - 6. التوثيق



1 - المقدمة

مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق 450 التزامات المدقق فيما يتعلق بتقييم تأثير الاختلالات المكتشفة على التدقيق، وتأثير اختلالات محتملة غير مصححة على الكشوف المالية.
2. يجب أن يقرأ المعيار الجزائري للتدقيق 450 مقترنا خصوصا بالمعايير:

- المعيار الجزائري للتدقيق 700، الذي يعالج التزام المدقق، عند تكوين رأي بشأن الكشوف المالية، باستنتاج أنه تم الحصول على تأكيد معقول بأن الكشوف المالية ككل لا تحتوي على اختلالات معتبرة. الاستنتاج المطلوب بموجب المعيار الجزائري للتدقيق 700 يأخذ بعين الاعتبار تقييم المدقق لتأثير أي اختلالات معتبرة محتملة غير مصححة على الكشوف المالية وفقا لهذا المعيار الجزائري للتدقيق 450.
- المعيار الجزائري للتدقيق 320، الأهمية النسبية عند تخطيط وإجراء التدقيق الذي يتناول تطبيق المدقق لمفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وإجراء تدقيق للكشوفات المالية.

تاريخ السريان

3. يطبق المعيار الحالي ابتداء من الفاتح من يناير 2026، مع التوصية بالتطبيق المسبق.

II- الأهداف

4. أهداف المدقق هي تقييم:

أ. تأثير الاختلالات المكتشفة على التدقيق؛ و

ب. تأثير الاختلالات المعتبرة المحتملة غير المصححة على الكشوف المالية.

III- الواجبات المطلوبة

1. III. تجميع الاختلالات المكتشفة

يجب على المدقق تجميع الاختلالات المكتشفة أثناء التدقيق، إلا تلك التي لا تكون معتبرة بوضوح، أي دون عواقب على الكشوف المالية وعلى استنتاجات التدقيق، منفردة كانت أم مجمعة.

2. III. أخذ الاختلالات المكتشفة بعين الاعتبار خلال التقدم في التدقيق

5. يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل تتطلب مراجعة عندما:

- أ. تشير طبيعة الاختلالات المكتشفة والظروف التي حدثت فيها إلى احتمال وجود اختلالات أخرى، مجتمعة مع الاختلالات المجمعة أثناء التدقيق ممكن أن تكون معتبرة؛ أو
- ب. مجموع الاختلالات المكتشفة أثناء التدقيق يقترب من عتبة الأهمية النسبية المحددة وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 320.
6. عندما تقوم الإدارة، بناء على طلب المدقق، بفحص تدفق العمليات أو رصيد الحساب أو المعلومات المقدمة وصححت الاختلالات التي تم اكتشافها، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد ما إذا كانت هناك اختلالات متبقية.

3. III. الإبلاغ عن الاختلالات و تصحيحها

7. يجب على المدقق أن يبلغ في الوقت المناسب، وعلى المستوى الملائم للإدارة، عن جميع الاختلالات المجمعة أثناء التدقيق ما لم يكن ذلك ممنوع قانونا او بموجب التنظيم. يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تصحيح هذه الاختلالات.

8. عندما ترفض الإدارة تصحيح كل الاختلالات أو جزء منها والتي أبلغها بها المدقق، يجب على الأخير أن يكون على علم بأسباب هذا الرفض وأخذ ذلك بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت الكشوف المالية ككل لا تحتوي على أي اختلالات معتبرة.

4. III. تقييم تأثير الاختلالات غير المصححة

9. قبل تقييم تأثير الاختلالات غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم عتبة الأهمية النسبية المحددة وفق المعيار الذي يتناول الأهمية النسبية في تخطيط واجراء التدقيق للتأكد مما إذا كان لا يزال ملائما في ضوء النتائج المالية الفعلية للكيان.

10. يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت الاختلالات غير المصححة، المأخوذة فرديا أو جماعيا، معتبرة. للقيام بذلك، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- أ. حجم وطبيعة الاختلالات، فيما يتعلق بكل من تدفقات العمليات أو أرصدة الحسابات أو المعلومات المقدمة المعنية، أو الكشوف المالية ككل، وكذلك الظروف الخاصة بحدوثها؛



ب. تأثير الاختلالات غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة لتدفقات العمليات أو أرصدة الحسابات أو المعلومات المقدمة المعنية، وكذلك على الكشوف المالية ككل.

التواصل مع الأشخاص المكلفين بالحكومة

11. يجب على المدقق أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بالاختلالات غير المصححة والتأثير الذي قد تحدثه هذه الاختلالات، فردية كانت أو مجتمعة، على الرأي المعبر عنه في تقريره عن التدقيق، ما لم يكن ذلك ممنوع قانونا أو بموجب التنظيم. ويجب أن يشير هذا التبليغ إلى كل اختلال معتبر غير مصحح على حدة. يجب على المدقق أن يطلب تصحيح الاختلالات غير المصححة.

12. ويجب على المدقق أيضا أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بتأثير الاختلالات غير المصححة للفترات السابقة على تدفقات العمليات أو أرصدة الحسابات أو المعلومات المقدمة، وكذلك على الكشوف المالية ككل.

5. III. تصريحات كتابية

13. يطلب المدقق تصريحا كتابيا من الإدارة، عندما يكون ذلك ملائما، من المسؤولين عن الحوكمة، يؤكد أنهم يقدر أن تأثيرات الاختلالات غير المصححة، فردية كانت أو جماعية، ليست معتبرة (أو لا تعتبر على الإطلاق اختلالات) في الكشوف المالية ككل. يجب إدراج تجميع هذه الاختلالات في التصريح الكتابي أو ارفاقها بها.

ومع ذلك فإن الحصول على مثل هذا التصريح لا يعفي المدقق من القيام بالواجبات التكميلية وصياغة استنتاج بشأن تأثير الاختلالات المعتبرة التي تم النظر فيها ولم يتم تصحيحها.

III - 6. التوثيق

14. يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق ما يلي:

- المبلغ الذي تعتبر الاختلالات التي تقل عنه غير معتبرة بوضوح؛
- جميع الاختلالات المكتشفة أثناء التدقيق مع الإشارة إلى ما إذا كانت قد تم تصحيحها أم لا؛ و
- استنتاجه المتعلق بالأهمية النسبية من عدمها للاختلالات غير المصححة، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.



NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240

« Les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers »

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



NAA 240 : LES RESPONSABILITES DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

I – Introduction

- I-1 Champ d'application
- I-2 Caractéristiques de la fraude
- I-3 Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes
- I-4 Obligations de l'auditeur
- I-5 Date d'entrée en vigueur

II - Objectifs de l'auditeur

III - Diligences requises de l'auditeur

- III-1 Esprit critique
- III-2 Concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission
- III-3 Procédures d'évaluation des risques et procédures liées
- III-4 Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes
- III-5 Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes
- III-6 Evaluations des éléments probants
- III-7 Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission
- III-8 Déclarations écrites de la direction
- III-9 Communications aux responsables de la gouvernance
- III-10 Communication aux autorités de contrôle et de tutelle
- III-11 Documentation.



I – Introduction

I.1 - Champ d'application

1. Cette norme traite des responsabilités de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Elle détermine les diligences à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

I.2 - Caractéristiques de la fraude

2. Les états financiers peuvent contenir des anomalies provenant de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte à l'origine de l'anomalie.

3. L'auditeur n'est concerné que par la fraude qui résulte d'une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur doit s'intéresser aux deux types d'anomalies intentionnelles suivantes:

- Les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères ;
et
- les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

4. Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme.

5. L'existence d'une fraude entraînant la présentation d'états financiers mensongers ou résultant d'un détournement d'actif, suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, et/ou une opportunité apparente de la perpétrer et/ou certains arguments rationnels présentés par les auteurs pour justifier l'acte commis ;

I.3 - Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

6. La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe aux responsables de la gouvernance s'il y a lieu.

7. Les responsables de la gouvernance s'il y a lieu sont responsables de la mise en place et du maintien d'un dispositif de contrôle interne permettant d'obtenir la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



8. Les responsables de la gouvernance doivent prendre des mesures de contrôles à l'égard de la direction qui peut être amené à manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances financières de l'entité et à sa profitabilité.

I.4 – Responsabilité de l'auditeur

9. L'auditeur qui réalise un audit en application des normes NAA, a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. En raison des limitations inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable, que quelques anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées.

10. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent d'entente secrète entre deux ou plusieurs parties au préjudice de l'entité.

11. Les diligences requises par cette norme sont destinées à :

- assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraude et,
- définir les procédures pour détecter de telles anomalies.

12. Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants passent outre les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficaces pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes.

I-5 Date d'entrée en vigueur

13. La présente Norme est applicable à compter du 01/01/2026. Une application anticipée est recommandée.

II – Objectifs de l'auditeur

14. Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) d'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- (b) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à ces risques ;

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



(c) d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

III - Diligences requises

III-1 Esprit critique

15. L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister. Il doit faire abstraction de son expérience passée auprès de l'entité quant à l'honnêteté et l'intégrité des responsables de la gouvernance.

16. Si des conditions identifiées au cours de l'audit conduisent l'auditeur à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés, sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires qui peuvent comprendre :

- la confirmation directe d'informations auprès de tiers ;
- l'utilisation des travaux d'un expert pour évaluer l'authenticité du document.

17. Lorsque les réponses fournies par les responsables de la gouvernance sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

III-2 Concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission

18. Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraude.

L'auditeur responsable de la mission détermine :

- les membres de l'équipe à impliquer dans la concertation ;
- les sujets devant faire l'objet d'une communication ainsi que ;
- les informations à communiquer aux autres membres non impliqués dans la concertation.

19. Ces discussions peuvent porter sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité des responsables de la gouvernance.

Procédures d'évaluation des Aspects particuliers concernant les petites entités

20. Dans les petites entités, la mission d'audit peut être menée intégralement par un professionnel exerçant seul. Dans ce cas, c'est à l'auditeur responsable de la mission, ayant

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

III-3. Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

21. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures afin d'obtenir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

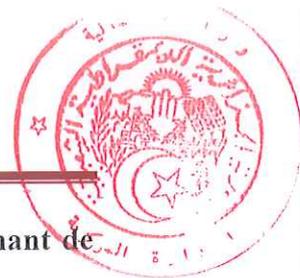
La direction et les autres personnes au sein de l'entité

22. L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :

- a) l'évaluation faite par la direction, du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, notamment de la nature, de l'étendue et de la fréquence d'une telle évaluation ;
- b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ;
- c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance concernant le processus défini par cette dernière pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ; et
- (d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.

23. Par ailleurs, l'auditeur doit également:

- s'enquérir auprès de la direction, de la fonction audit interne, s'il y a lieu, et d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité.
- évaluer si des relations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.
- s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.
- évaluer si les informations obtenues à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre, indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraudes existent.



III-4. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

24. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers.

25. Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques.

26. L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et doit ainsi, prendre connaissance des contrôles correspondants mis en place par l'entité.

III-5. Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

27. L'auditeur doit définir une approche globale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers.

28. Dans la définition d'une approche globale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

- (a) affecter et superviser les membres de l'équipe d'audit en prenant en considération leur connaissance, leur expertise et leurs aptitudes ;
- (b) évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables peuvent être à l'origine d'une présentation d'informations mensongères ; et
- (c) inclure dans sa démarche un élément d'imprévisibilité lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction passe outre les contrôles en place

29. La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ces membres sont en mesure de manipuler directement ou indirectement la comptabilité et élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent, par ailleurs, fonctionner correctement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalie significative provenant de fraudes et donc un risque important.

30. Quelle que soit son évaluation des risques que la direction passe outre des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

- a) tester le caractère approprié des écritures enregistrées en comptabilité et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers.

- b) rechercher le caractère biaisé des estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- c) apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. Ceci est applicable pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que d'autres informations obtenues au cours de l'audit.

31. Afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, l'auditeur doit déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires à celles spécifiquement visées ci-dessus.

III-6. Evaluation des éléments probants

32. L'auditeur doit évaluer, si les procédures analytiques réalisées à la fin de la mission d'audit, révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraude non identifiée auparavant.

33. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et reconsidérer la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé.

34. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut-être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des employés, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment obtenus.

35. Si l'auditeur conclut, ou est dans l'impossibilité de conclure, que les états financiers sont erronés de manière significative à la suite de fraudes, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit.

III-7. Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

36. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :

- a) déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle ;
- (b) s'interroger s'il est opportun de démissionner de la mission lorsqu'une telle démission est possible de par la loi et la réglementation, et ;
- (c) s'il décide de démissionner de la mission :
 - s'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les responsables de la gouvernance, des raisons qui le conduisent à cette démission ; et
 - déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales exigeant d'avoir à informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle, de sa démission et des raisons qui l'ont conduit à cette décision.

III-8. Déclarations de la direction

37. L'auditeur doit obtenir des responsables de la gouvernance des déclarations écrites par lesquelles :

- (a) ils reconnaissent leur responsabilité dans la conception, la mise en place et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;
- (b) ils confirment lui avoir communiqué l'évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- (c) ils déclarent lui avoir signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance ; et

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240



(d) ils confirment lui avoir signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des employés, des anciens employés, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres.

III-9. Communication aux responsables de la gouvernance

38. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit le signaler à la direction à un niveau hiérarchique approprié afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, des éléments relevant de leur responsabilité.

39. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliqués :

- (a) la direction ;
- (b) des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
- (c) d'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ;

il doit communiquer aux responsables de la gouvernance ces faits ainsi que toutes autres questions concernant cette fraude. Par exemple :

- Le fait que la direction n'a pas corrigé de manière appropriée des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, ou n'a pas répondu par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- Les actions de la direction qui peuvent être révélatrices de faits indiquant la présentation d'informations financières mensongères, tels que le choix et l'application par la direction de méthodes comptables qui peuvent faire soupçonner qu'elle ait manipulé les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;
- Des interrogations quant au caractère adéquat et à l'exhaustivité des autorisations données pour des opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

III-10. Communication aux autorités de contrôle et de tutelle

40. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer s'il a ou non l'obligation de révéler les faits à un tiers à l'entité. Des obligations légales peuvent, dans certaines circonstances, prévaloir sur son devoir de confidentialité.



III-11. Documentation

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

- a) les décisions importantes prises au cours des entretiens avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ;
- b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions ;
- c) L'approche générale adoptée en réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ;
- (d) les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction ;
- (e) les communications faites en matière de fraude à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux autorités de contrôle et à d'autres ;
- (f) Les raisons qui indiquent qu'il n'existe pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits (surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci, comptabilisation de produits fictifs, sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente...).



NORME ALGERIENNE D'AUDIT 320

« Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit »



NAA 320 :
CARACTERE SIGNIFICATIF EN MATIERE DE PLANIFICATION ET DE
REALISATION D'UN AUDIT

SOMMAIRE

I - Introduction

- I.1 - Champ d'application
- I.2 - Caractère significatif dans le contexte d'un audit
- I.3- Date d'entrée en vigueur

II - Objectif

III - Diligences requises

- III.1 - Détermination du seuil de signification et du seuil de planification pour la réalisation des travaux, lors de la planification de l'audit.
- III.2 - Aspects particuliers concernant les petites entités
- III.3 - Aspects particuliers concernant les entités astreintes à la comptabilité publique
- III.4 - Seuil de signification pour la réalisation des travaux
- III.5 - Modification des seuils au cours de l'audit

IV - Documentation



I - Introduction

I.1 - Champ d'application de cette Norme NAA

1. Cette Norme Algérienne d'Audit traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

La Norme NAA 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » explicite la façon dont le concept est appliqué pour évaluer les incidences des anomalies identifiées sur l'audit et de celles non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers.

I.2 - Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Le référentiel comptable applicable traite souvent du concept de caractère significatif dans le contexte de l'établissement et de la présentation des états financiers. Il précise que :

- les inexactitudes et les omissions sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;
- les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont affectés par la taille et la nature d'une anomalie, ou d'une combinaison de ces deux facteurs ; et
- les jugements portant sur des questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers tiennent compte des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

3. Lorsque le référentiel comptable applicable fournit de telles précisions, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un ou des seuils de signification pour les besoins de l'audit. Dans le cas contraire, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 lui servent de cadre de référence.



I.3- Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme NAA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes au 01/01/2026.

Une application anticipée est recommandée.

5. La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers. Dans ce contexte, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :

- ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi de la comptabilité, et qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
- comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités compte tenu du caractère significatif ;
- sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondés sur des estimations, le jugement et la prise en considération d'événements futurs ; et
- prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

6. L'auditeur applique le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation de l'audit, ainsi que dans l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies détectées, et de celles non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers lorsqu'il forge une opinion exprimée dans son rapport d'audit.

7. Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs,
- d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les NAA sur la base des conclusions de ses travaux.



8. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur porte des jugements quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives.

Ces jugements donnent une base pour :

- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ;
- identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

9. Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement une limite en deçà de laquelle les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, seront toujours considérées comme non significatives.

10. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont en-dessous du ou des seuils de signification. Bien qu'il ne soit guère possible de définir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue leur incidence sur les états financiers, il prend en compte non seulement la grandeur mais aussi la nature des anomalies non corrigées, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

II - Objectif

11. L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

III - Diligences requises

III.1. Détermination du seuil de signification et du seuil de planification pour la réalisation des travaux, lors de la planification de l'audit.

12. Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans des circonstances spécifiques à l'entité, il existe un ou plusieurs flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 320



d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir.

13. Dans le cas d'une entité astreinte à la comptabilité publique, les législateurs et les régulateurs sont souvent les principaux utilisateurs de ses états financiers. En outre, les états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que des décisions de nature économique. La détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuil(s) de signification pour les flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans l'audit des états financiers d'une entité du secteur public est en conséquence influencée par les textes législatifs, réglementaires, ou par les instructions d'une autre autorité, ainsi que par les besoins d'informations financières des législateurs et du public au regard des programmes du secteur public.

14. La détermination du seuil de signification implique l'exercice d'un jugement professionnel. Un pourcentage par rapport à un point de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un point de référence approprié comprennent les points suivants :

- les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- l'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers d'une entité particulière tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- la nature de l'entité, où se situe celle-ci, dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel l'entité opère ;
- la structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si l'entité est financée uniquement par l'endettement plutôt que par les capitaux



propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et s'appuyer sur ceux-ci (plutôt que sur les résultats de l'entité) ;

- la volatilité relative du point de référence.

15. Des exemples de points de référence qui peuvent être appropriés, en fonction de circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net.

16. Le résultat avant impôt provenant des opérations courantes est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée sur la recherche de profits. Lorsque le résultat avant impôt provenant des opérations courantes est volatile, d'autres points de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits.

Déterminer un pourcentage à appliquer à un point de référence choisi implique l'exercice d'un jugement professionnel. Il existe de fait une relation entre le pourcentage et le point de référence choisi ; ainsi, le pourcentage appliqué au résultat avant impôt provenant des opérations courantes sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits.

III.2 - Aspects particuliers concernant les petites entités

17. Lorsque le résultat avant impôt provenant des opérations courantes est de façon constante marginal, tel que ceci pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne et de laquelle cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un point de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

III.3- Aspects particuliers concernant les entités astreintes à la comptabilité publique

18. Dans un audit d'une entité astreinte à la comptabilité publique, le total des coûts ou des coûts nets (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peuvent être des points de référence appropriés.



III.4- Seuil de signification pour la réalisation des travaux

19. L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de signification pour la réalisation des travaux dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

III.5- Modification des seuils au cours de l'audit

20. L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuil(s) de signification pour des flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement un montant (ou des montants) différent.

21. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le (ou les) seuils de signification fixé(s) pour la réalisation des travaux, et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

IV – Documentation

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

- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux de transactions, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers ;
- le (ou les) seuil(s) de signification fixé(s) pour la réalisation des travaux ; et
- toute modification du (ou des) seuil(s) au cours de l'audit.



NORME ALGERIENNE D'AUDIT 450

« Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit »



NAA 450 :

ÉVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

SOMMAIRE

I Introduction

Champ d'application

Date d'entrée en vigueur

II Objectifs

III Diligences Requises

III-1 Récapitulatif des anomalies relevées

III-2 Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

III-3 Communication et correction des anomalies.

III.4 Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

III.5 Déclarations écrites

III.6 Documentation



I-Introduction

Champ d'application :

1. La présente Norme Algérienne d'Audit 450 traite des obligations de l'auditeur concernant l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées.
2. La norme NAA 450 doit être lue en relation notamment des normes :
 - NAA 700 qui traite de l'obligation de l'auditeur, lorsqu'il se forge une opinion sur les états financiers, de conclure si une assurance raisonnable a été obtenue sur le fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. La conclusion requise par la Norme NAA 700 prend en compte l'évaluation faite par l'auditeur de l'incidence des éventuelles anomalies non corrigées sur les états financiers, conformément à la présente Norme NAA 450.
 - NAA 320 caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit qui traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur :

3. La présente Norme NAA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes au 01/01/2026.

Une application anticipée est recommandée.

II-Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont d'évaluer :
 - a. L'incidence sur l'audit des anomalies relevées ; et
 - b. L'incidence sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées.
 - c.

III-Diligences requises

III.1 Récapitulatif des anomalies relevées

L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes, c'est-à-dire sans conséquence sur les états financiers et sur les conclusions de l'audit, prises individuellement ou en cumulé .



III.2 Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

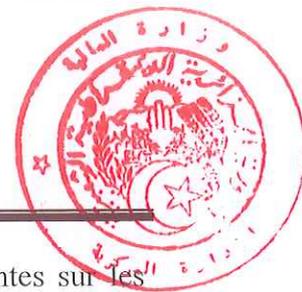
5. L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :
 - (a) La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; ou
 - (b) Le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme NAA 320.
6. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent.

III.3 Communication et correction des anomalies

7. L'auditeur doit communiquer en temps voulu, au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies.
8. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de ce refus et en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

III.4 Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

9. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la norme traitant du caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité.
10. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :
 - (a) L'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ;



- (b) L'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournis concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies, prises individuellement ou cumulées, peuvent avoir sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies non corrigées significatives. L'auditeur doit demander à ce que les anomalies non corrigées soient rectifiées.

12. L'auditeur doit également communiquer aux responsables de la gouvernance l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

III.5 Déclarations écrites

13. L'auditeur doit demander une déclaration écrite à la direction et, lorsque ceci est approprié, aux responsables de la gouvernance, confirmant qu'ils estiment que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives (ou qui ne sont pas du tout considérées comme des anomalies) au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci.

L'obtention d'une telle déclaration ne dispense, toutefois, pas l'auditeur d'accomplir des diligences complémentaires et de formuler une conclusion sur l'incidence des anomalies considérées et non corrigées.

III.6 Documentation

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

- (a) Le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestation insignifiantes ;
- (b) Toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; et
- (c) Sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion.