

محطات أساسية في تطور مفهوم التدقيق

- حتى نهاية القرن التاسع عشر، كان الغرض من المراجعة موجهًا بشكل أساسي نحو البحث عن الاحتيال.

ولذلك تركزت أساليب المراقبة على التحقق التفصيلي، بل والشامل، من وثائق المحاسبة؛
- منذ بداية القرن العشرين، بصرف النظر عن البحث عن الاحتيال أو الأخطاء، ظهرت طرق فحص المستندات الداعمة، على عكس التحقق المفصل منها.

وقد فرض هذا التطور النمو القوي في حجم المنظمات التي تمت مراجعتها، الأمر الذي زاد من تكلفة عمليات المراجعة.

- بعد منتصف القرن العشرين، يقتصر الغرض المعلن للتدقيق الآن على إصدار حكم على صحة الحسابات السنوية.

بالإضافة إلى ذلك، تزداد الأهمية المعطاة لمراجعة إجراءات تشغيل الشركة بشكل تدريجي وأصبحت ذات أهمية قصوى اليوم.

إن دور التدقيق الحديث، نتيجة هذا التطور التاريخي، قد استقر اليوم بما فيه الكفاية في أعين المهنة حتى يتمكن من اقتراح تعريف دقيق في ضوء الممارسات المرصودة.

تعريف التدقيق

تعريف ISO 19011

التدقيق كعملية منهجية ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة المراجعة (السجلات أو بيانات الوقائع أو غيرها من المعلومات التي تتعلق بمعايير المراجعة ويمكن التحقق منها) وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الوفاء بمعايير المراجعة (مجموعة من السياسات أو الإجراءات أو المتطلبات المحددة).

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها، بشكل موضوعي، وتتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية."

إن الغرض من المراجعة (المالية) هو تمكين المدقق من إبداء رأي مفاده أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا لإطار محاسبي محدد.

من هذه التعاريف يمكن استنتاج:

أ) المراجعة هي فحص مهني

- التدقيق هو عملية فحص نقدي يبنني على:

- كفاءة المهنيين المنبثقة عن التدريب والخبرة ذات الصلة.

- استخدام منهجية وتقنيات وأدوات لإجراء الاختبار.

ب) تتعلق المراجعة بالمعلومات: يتم تصور مفهوم المعلومات على نطاق واسع، يغطي التدقيق ما يلي:

- المعلومات التحليلية أو الملخصة؛

- المعلومات التاريخية أو المتوقعة؛

- المعلومات الداخلية أو الخارجية للجهة المصدرة؛

- المعلومات الكمية أو النوعية أو التقنية إلخ.

ج) التعبير عن رأي مسؤول ومستقل

الرأي الذي يصيغه المدقق هو رأي مسؤول لأنه يلزمه شخصيا ويمكن ارفاقه بصياغة التوصيات.

في السياق الجزائري، تتم المراجعة المالية الخارجية في حالتين متميزتين:

- التدقيق المالي التعاقدية الخارجي، الذي يتم بناء على طلب جهة محددة، للأغراض المبينة في العقد مع المدقق.

- التدقيق القانوني (يسمى في بعض الأحيان المراجعة المالية القانونية)، المنصوص عليه في القانون

التجاري، والذي يتكون من عنصرين متميزين:

مهمة المراجعة المالية الخارجية : تتعلق بمراجعة القوائم المالية مما يؤدي إلى إعداد

المراجع لتقرير عام ؛

- مجموعة من الالتزامات المحددة يتحملها المدقق القانوني من خلال أحكام قانونية وتنظيمية

تؤدي إلى إعداد تقارير خاصة.

تصنيف المراجعة

تمت دراسة تصنيف المراجعة على نطاق واسع من قبل الباحثين والمهنيين. هناك العديد من المقاييس التي يمكننا على أساسها تصنيف المراجعة. لكن التصنيف الذي يمكن أن يلخص وجهات النظر المختلفة هو تصنيف المراجعة حسب طبيعتها ووظيفتها، وهو نفس تصنيف المصاريف المستخدم في المحاسبة.

تصنيف المراجعة بطبيعتها أو حسب الهدف

- تدقيق الانتظام / تدقيق الامتثال: التحقق من التطبيق الصحيح للقواعد والإجراءات ووصف الوظائف والمخططات التنظيمية ونظم المعلومات. الهدف هو مقارنة القواعد الموضوعية والممارسة في الواقع، أي ما يجب أن يكون، بمعنى التدقيق وفقا لمرجعية محددة.
- تدقيق الفعالية والكفاءة أو تدقيق الأداء: هدفه هو تقييم الأساليب والإجراءات، وتحليل الوظائف وتنظيم العمل. لا يهتم هذا التدقيق فقط بالتطبيق الصحيح للقواعد، ولكن أيضا بجودة العمل.
- المراجعة الإدارية: يهتم المراجع بالشكل وليس بالجوهر، ويراقب الاختيارات والقرارات ويقارنها ويقيس العواقب ويوجه الانتباه إلى المخاطر أو التناقضات.
- تدقيق الاستراتيجية: وهو تدقيق على أعلى مستويات الإدارة، ودور المدقق يقتصر على إبراز أي تناقضات ولا يمكن تقييم السياسات والاستراتيجيات.

تصنيف المراجعة حسب الوجهة / الوظيفة

- يتوافق التصنيف حسب الوجهة مع الوظائف أو الأنشطة المختلفة للشركة.
- المراجعة المالية والمحاسبية: هدفها هو تدقيق الوظيفة المالية والمحاسبية
 - تدقيق الموارد البشرية: تدقيق وظيفة الموارد البشرية
 - التدقيق الأمني: تدقيق الوظيفة الأمنية

تصنيف التدقيق حسب نطاق وأهداف المراجعة

وهناك أنواع مختلفة من التدقيق:

1. تدقيق المنتج (L'audit produit) الذي يتكون من تدقيق خصائص المنتج أو الخدمة فيما يتعلق بالمواصفات، على سبيل المثال.
2. تدقيق العملية (L'audit processus) الذي يتكون من تدقيق سيرورة العملية بأكملها وكذلك مختلف الواجهات مع العمليات الأخرى.

3. تدقيق النظام (L'audit système) الذي يتكون من تدقيق تشغيل كل عملية، والواجهات بين جميع العمليات والتشغيل العام للنظام.

أنواع المراجعة المالية

وفقًا للمتدخل :

- المراجعة الداخلية: يقوم بها موظف بالشركة
 - المراجعة الخارجية: يقوم بها وكيل خارجي للشركة.
- حسب الزامية التدقيق
- المراجعة القانونية
 - التدقيق التعاقدي (اختياري)

Définition de l'Audit

Section 1: DEFINITIONS DE L'AUDIT

Un aperçu historique sur l'audit

Souvent les chercheurs considèrent que les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. avaient déjà utilisé l'audit pour avoir l'utilité de l'information objective entre les opérateurs économiques.

Hammourabi dans son code ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.

Les gouverneurs romains, dès le IIIème siècle avant J.C., ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces.

Le développement des pratiques de contrôle des comptes, par la suite, a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales.

A partir du XIXe siècle, les pratiques d'audit se sont développées de manière systématique tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne.

Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques :

- jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude.
Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;
- à partir du début du XXe siècle, la recherche de fraudes ou d'erreurs mis à part, les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition.
Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits ;
- après le milieu du XXe siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels.
En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement

de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale.

En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Le rôle de l'audit moderne, résultat de cette évolution historique, est aujourd'hui suffisamment stabilisé aux yeux de la profession pour qu'elle puisse en proposer une définition précise à la lumière des pratiques constatées.

Tableau 1: synthèse du progrès de l'audit

PERIODES	PRESCRIPTEUR DE L'AUDIT	AUDITEURS	OBJECTIF DE L'AUDIT
200 av.J.C	Rois, Empereurs, Eglise, Etat	Clercs ou Ecrivains	Punir les voleurs pour détournement des fonds
1700 à 1850	Etat, Tribunaux commerciaux et Actionnaires	Comptables	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger les patrimoines
1850-1900	ETAT ACTIONNAIRE	Comptables	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs, protéger les patrimoines
1900 à 1940	Etats et Actionnaires	Professionnel d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et les erreurs, attester la fiabilité des états financiers historiques
1940 à 1970	Etat, Banque et Actionnaires	Professionnel d'audit et de comptabilité	Attester la qualité de contrôle interne, la sincérité et le respect des normes comptables et d'audit
1970 à ces jours	Etat, Tiers et Actionnaires	Professionnel d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle dans le respect des normes, protection contre la fraude internationale

1- DEFINITION GENERALE

Audit vient du latin "audire" qui signifie "écouter" ; le verbe anglais "to audit" est traduit par "vérifier, surveiller, inspecter". Les organisations économiques ont toujours été contraintes à se faire contrôler. D'une manière générale, l'audit consiste en un examen mené par un professionnel indépendant sur la manière dont

est exercée une activité, et sur les informations élaborées par les responsables, par rapport à des critères d'appréciation relatifs à cette activité.

L'audit financier est sans conteste, l'aspect de l'audit le plus connu et le plus ancien.

L'activité d'audit s'est ensuite étendue à tous les aspects du fonctionnement de l'entreprise : audit social, audit juridique, audit industriel etc...

L'ISO 19011 définit l'audit comme un processus systématique, indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit (enregistrements, énoncés de faits ou autres informations, qui se rapportent aux critères d'audit et sont vérifiables) et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit (ensemble de politiques, procédures ou exigences déterminées) sont satisfaits.

a) L'audit est un examen professionnel

L'audit est un processus d'examen critique dont le caractère professionnel se manifeste par :

- La compétence du professionnel découlant d'une formation et d'une expérience pertinente ;
- L'utilisation d'une méthodologie, de techniques et d'outils pour conduire l'examen.

b) L'audit porte sur des informations

La notion d'informations est conçue de façon extensive. L'audit porte sur :

- ✓ Des informations analytiques ou synthétiques ;
- ✓ Des informations historiques ou prévisionnelles ;
- ✓ Des informations internes ou externes à l'entité émettrice ;
- ✓ Des informations quantitatives, qualitatives ou techniques etc.

c) L'expression d'une opinion responsable et indépendante

L'opinion formulée par l'auditeur est une opinion responsable car elle l'engage de façon personnelle. Elle peut être complétée par la formulation de recommandations.

2- DEFINITION DE L'AUDIT FINANCIER

Il est fréquent de considérer que l'audit permet de s'assurer de la conformité d'une situation, d'un processus, d'une entreprise à l'image qui en est donnée.

D'une manière générale, l'audit consiste en un examen mené par un professionnel indépendant sur la manière dont est exercée une activité, et sur les informations élaborées par les responsables, par rapport à des critères d'appréciation relatifs à cette activité.

L'audit financier est sans conteste, l'aspect de l'audit le plus connu et le plus ancien. L'activité d'audit s'est ensuite étendue à tous les aspects du fonctionnement de l'entreprise : audit social, audit juridique, audit industriel etc.

Définition de l'Ordre des Experts-Comptables français (OEC) :

L'audit financier est un "examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise".

Définition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France (CNCC) :

Un audit consiste à examiner, par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Définition de l'IFAC : "L'audit (financier) a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini."

Dans le contexte algérien (même le français), l'audit financier externe se concrétise dans deux situations distinctes :

- L'audit financier externe contractuel, réalisé à la demande d'une entité, pour des fins qui sont définies dans le contrat avec l'auditeur.
- Le commissariat aux comptes (parfois dénommé audit financier légal), prescrit par le code du commerce, qui est constitué de deux éléments distincts :
 - Une mission d'audit financier externe : concerne l'audit des états financiers aboutissant à l'élaboration par l'auditeur d'un rapport général ;
 - Un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires aboutissant à l'élaboration des rapports spéciaux.

Section 2: Typologie de l'Audit

La typologie ou stratification de l'audit a été largement étudiée aussi bien par les chercheurs que par les professionnels dans ce domaine.

Il y a plusieurs critères et paramètres sur la base desquels on peut classer l'audit. On pourrait même parfois se poser la question de la pertinence de ces distinctions dans la pratique.

Mais le classement qui peut synthétiser les différents points de vues c'est de classer l'audit par nature et par fonction, le même classement des charges utilisé dans la comptabilité.

Classement de l'audit par objectif ou par nature

- Audit de régularité/Audit de conformité : consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information. L'objectif est de comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est donc c'est travailler par rapport à un référentiel.
- Audit d'efficacité et d'efficience ou Audit des Performances : son objectif c'est l'appréciation des méthodes, procédures, analyses de postes, organisation du travail, non seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis
- Audit de management : l'auditeur va s'intéresser à la forme et non au fond, il va observer les choix et les décisions, les comparer, mesurer les conséquences et attirer l'attention sur les risques ou sur les incohérences.
- Audit de stratégie : il s'agit d'audit de haut niveau, le rôle de l'auditeur se limite à souligner les éventuelles incohérences et non apprécier les politiques et stratégies.

Le classement de l'audit par destination/fonction

Le classement par destination correspond aux différentes fonctions ou activités de l'entreprise.

- Audit financier et comptable : il a pour objectif l'audit de la fonction finance et comptable

- Audit Ressources humaines : auditer la fonction RH
- Audit de sécurité : auditer la fonction sécurité

Hiérarchisation des Audits	Fonctions
Audit de conformité ou de régularité	Commerciale et marketing
Audit d'efficacité	Achat et approvisionnement
Audit de management	Production
Audit de stratégie	Administrative et financière

On peut rajouter à cette classification, celle utilisée dans le management qualité.

Classification de l'audit en fonction du périmètre et des objectifs de l'audit, il existe différents types d'audits :

1. **L'audit produit** qui consiste à auditer les caractéristiques du produit ou du service par rapport à un cahier des charges par exemple.
2. **L'audit processus** qui consiste à auditer l'intégralité d'un processus ainsi que les interfaces entre ce processus et le ou les processus amont et aval (clients/fournisseurs internes).
3. **L'audit système** qui consiste à auditer le fonctionnement de chaque processus, les interfaces entre tous les processus et le fonctionnement global du système.

Classification selon la qualité de l'intervenant, la notion d'audit première, seconde et tierce partie.

1. Dans le premier cas, on parle d'audit première partie lorsqu'il est réalisé par l'entreprise pour l'entreprise. Il **s'agit des audits internes**.
2. Dans le deuxième cas, on parle d'audit seconde partie lorsqu'il est réalisé par un client par exemple. Il s'agit de l'audit fournisseur ou audit externe.
3. Dans le dernier cas, on parle d'audit tierce partie lorsqu'il est réalisé par un organisme indépendant dans le cadre d'un audit de certification par exemple.

Les types d'audit financier

L'audit financier et comptable peut être classé soit selon la qualité de l'intervenant soit sur la qualification de l'intervention.

Selon la qualité de l'intervenant :

- Audit interne : réalisé par un employé de l'entreprise
- Audit externe : réalisé par agent externe à l'entreprise.

Selon la qualification de l'intervention

Audit légal : c'est les missions de certification des états financiers des organisations réalisées par les commissaires aux comptes en application des obligations de source légale (code de commerce).

Le but de l'audit légal est de garantir la fiabilité et la sincérité des informations contenues dans les états et rapports financiers des entités économiques, cette garantie est matérialisée par une opinion professionnelle à la certification. L'audit légal est exercé en Algérie dans le cadre du commissariat aux comptes encadré par la loi 10-01.

La certification des états financiers signifie la reconnaissance de leur régularité et de leur sincérité afin de fournir une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à la fin de cet exercice.

On entend par ces notions :

- **Régularité** : C'est la conformité aux règles et aux principes définis dans les références comptables.
- **Sincérité** : Ou bien fidélité avec laquelle des faits sont traduits dans l'information. C'est l'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures.
- **Image fidèle** : Les faits traduits au travers de l'information financière doivent refléter la situation économique et financière ainsi que le résultat réel des opérations de la société pendant l'exercice.

Audit contractuel (facultatif) : Les audits contractuels sont généralement réalisés par les mêmes cabinets de commissariat aux comptes. Ils constituent des missions effectués à la demande d'un client et non en application de contraintes légales.