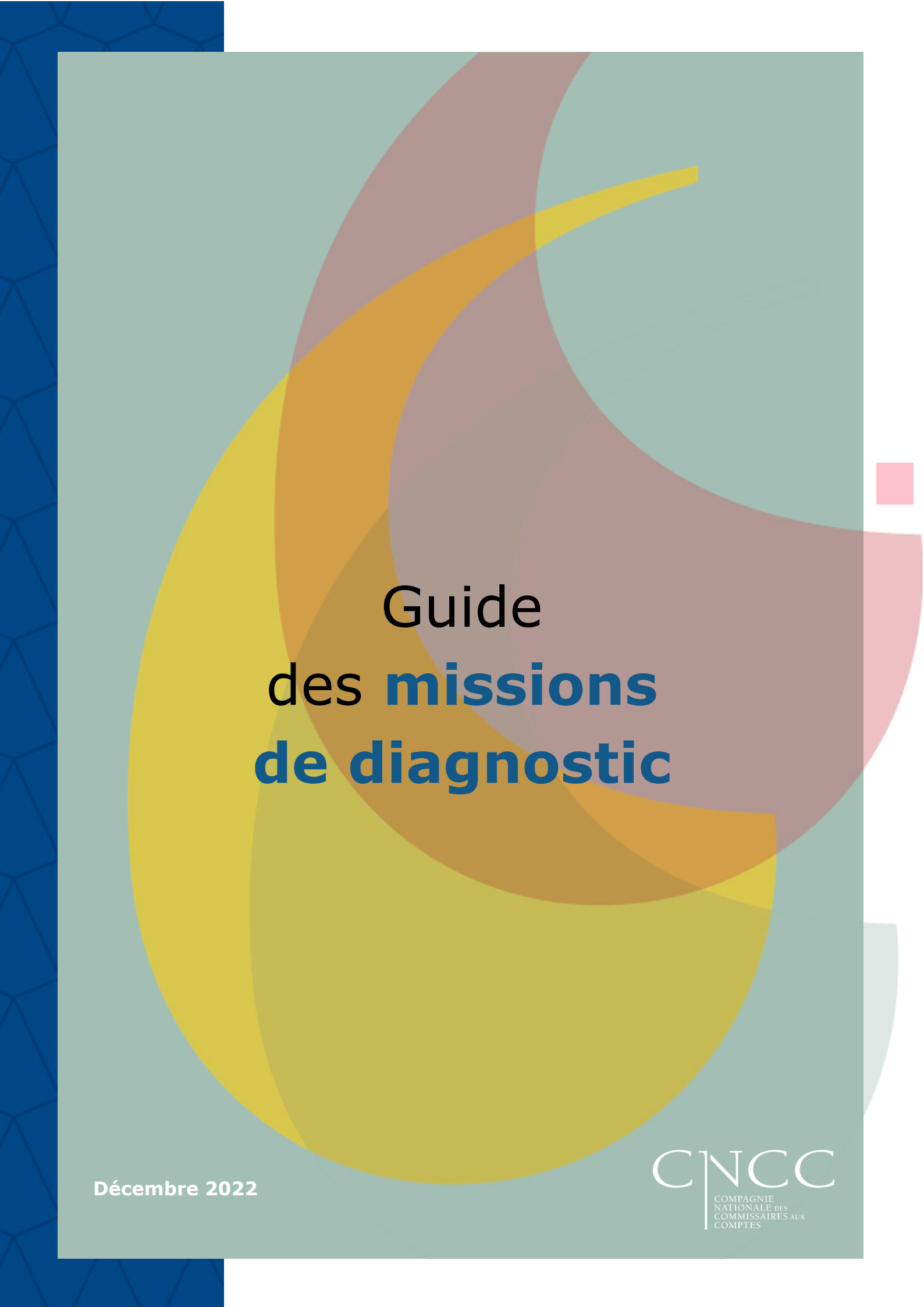




# Guide des **missions** de **diagnostic**

Décembre 2022

CNCC  
COMPAGNIE  
NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES

## Table des matières

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| Table des matières .....                                           | 2  |
| Introduction.....                                                  | 3  |
| I) Présentation des diagnostics.....                               | 5  |
| II) Acceptation de la mission de diagnostic .....                  | 9  |
| III) Offre de missions de diagnostic .....                         | 11 |
| IV) Communications à chaque étape de la mission de diagnostic..... | 13 |
| V) Réalisation d'une mission de diagnostic .....                   | 14 |
| VI) Rapport de diagnostic .....                                    | 19 |
| VII) Documentation des travaux .....                               | 20 |
| VIII) Annexes .....                                                | 21 |

## Introduction

La loi n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi Pacte ») a bouleversé l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Certaines modifications apportées au code de commerce, ainsi qu'au code de déontologie de la profession, permettent notamment aux commissaires aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, de fournir des services et des attestations.

*Article L. 820-1-1 du code de commerce « Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. »*

Cette diversification des missions du commissaire aux comptes rendue possible par la loi est également attendue par le marché des entreprises. Les dernières enquêtes de marché effectuées dans ce contexte économique et sociétal évolutif, ont mis en exergue l'émergence et la reconnaissance des missions du commissaire aux comptes dites contractuelles. Ces missions, et en particulier les missions de diagnostic, s'inscrivent dans l'ADN du commissaire aux comptes.

Le développement des missions de diagnostic représente, par ailleurs, aussi une opportunité pour les cabinets de commissariat aux comptes d'attirer de nouveaux profils d'auditeurs et de les fidéliser.

Afin d'accompagner le développement des missions de diagnostic, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes met à disposition des professionnels ce guide, qui a pour objectifs de :

- Présenter les missions de diagnostic ;
- Rappeler les principes relatifs à l'acceptation par un commissaire aux comptes d'une mission telle que le diagnostic ;
- Décrire les modalités pratiques de mise en œuvre de cette intervention ;
- Proposer des outils pratiques.

Ce guide constitue un nouvel élément mis à la disposition de la CNCC à l'attention des commissaires aux comptes qui souhaitent développer et diversifier leur activité, en complément des outils et services, tels que :

- **DA+ :** Accompagne les professionnels dans l'analyse de leurs mandats en identifiant ceux susceptibles de présenter des opportunités de développement de missions ;
- **Motiv'Audit :** Identifie les motivations des auditeurs pour développer de nouvelles missions et les fidéliser ;
- **J'y vais - j'y vais pas :** Eclaire les professionnels sur l'acceptation des missions dans le respect des règles déontologiques ;
- **Le catalogue des offres de missions :** Recense et décrit les missions du commissaire aux comptes en présentant :
  - La mission en quelques mots ;
  - Les bénéfices pour les clients ;
  - Le contenu de la mission du commissaire aux comptes ;
  - Les livrables ;
  - Les compétences spécifiques requises pour la réalisation de la mission.

- **Les applications métiers :** Proposent aux professionnels des outils dédiés à la réalisation des missions de diagnostic (CyberAudit, RGPDAudit, Tax'Audit, DiagRSE) ;
- **Les formations et webinaires.**



## I) Présentation des diagnostics

### a) Définition

Terme initialement médical, le diagnostic consiste, dans le domaine micro économique de l'entreprise, à effectuer une analyse d'une organisation, d'une situation, d'un dispositif ou encore d'une procédure.

Le diagnostic constitue l'étape préalable permettant d'identifier les forces et les axes d'amélioration et ainsi de déterminer les actions à mener pour atteindre les objectifs recherchés par l'entité.

Cet état des lieux, réalisé à une date donnée et communiqué à la direction de l'entité, est une analyse détaillée de l'existant, laquelle est formalisée dans un rapport, appelé rapport de diagnostic dans le présent guide.

Le diagnostic conduit à :

- Identifier les forces et les faiblesses relatives à la thématique étudiée ;
- Relever les opportunités et menaces éventuelles pouvant impacter la thématique en question ;
- Formuler les recommandations<sup>1</sup> afin de remédier aux faiblesses et d'anticiper des risques potentiels.

### b) Objectifs

Les diagnostics peuvent répondre à plusieurs objectifs :

- Apprécier la conformité d'un dispositif, de règles, de pratiques par rapport à un référentiel qui peut être un texte légal ou réglementaire, des bonnes pratiques, des critères de labellisation, etc... ;
- Apprécier l'efficacité d'un processus ou d'un dispositif au regard des objectifs pour lesquels il a été mis en place ;
- Evaluer la situation de l'entité sur une thématique donnée.

Ces objectifs peuvent donner lieu à une classification des diagnostics en trois principales familles :

- Les diagnostics de conformité ;
- Les diagnostics d'efficacité ;
- Les autres diagnostics.

C'est en accord avec le chef d'entreprise que le commissaire aux comptes définit les objectifs, le périmètre ainsi que les modalités de mise en œuvre du diagnostic.

### c) Cadre légal et réglementaire

La réalisation d'un diagnostic, de manière contractuelle, par un commissaire aux comptes est prévue à l'article L 820-1-1 alinéa 2 du code de commerce sous le terme « services ».

---

<sup>1</sup> Les recommandations formulées ne doivent pas conduire le commissaire aux comptes à être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité.

« Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des **services** et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. »

Le code de déontologie désigne ces « services » sous le vocable « prestations », à l'article 1<sup>er</sup> :

« Pour l'application du présent code, le terme « missions » désigne les missions de contrôle légal et les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes et le terme « prestations » désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale. »

Toutefois, les diagnostics sont communément désignés sous le vocable de « mission » par l'ensemble des professionnels. A ce titre, les termes « mission de diagnostic » ou « diagnostic » sont utilisés par convention dans le présent guide.

#### d) Place des diagnostics parmi les missions du commissaire aux comptes

Afin de situer le diagnostic parmi les missions habituellement réalisées par le commissaire aux comptes, le tableau ci-dessous présente une comparaison entre le diagnostic, l'audit des comptes, l'examen limité, l'attestation et les procédures convenues.

|                                | CERTIFICATION<br>DES COMPTES                                                                                                                                           | EXAMEN LIMITE                                                 | ATTESTATION                                                                                                   | PROCÉDURES<br>CONVENUES                                                                         | DIAGNOSTIC                                    |
|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| <b>Assurance</b>               | Assurance Raisonnable                                                                                                                                                  | Assurance modérée                                             | En fonction du niveau d'assurance requis pour l'intervention                                                  | Aucune assurance                                                                                | Aucune assurance                              |
| <b>Référentiel</b>             | <p>← NEP →</p> <p>← Doctrine CNCC →</p>                                                                                                                                |                                                               |                                                                                                               |                                                                                                 | Présent guide                                 |
| <b>Informations concernées</b> | Informations financières établies par la direction de l'entité destinées à être adressées à l'organe délibérant et arrêtées par l'organe compétent, jointes au rapport |                                                               | Informations établies par la direction (chiffrées ou qualitatives), jointes au rapport                        | Informations, données, documents ou élément du contrôle interne ou toutes sortes de dispositifs |                                               |
| <b>Livrables</b>               | Rapport d'opinion<br><br>Conclusion sous forme positive                                                                                                                | Rapport d'examen limité<br><br>Conclusion sous forme négative | Attestation accompagnée du document établi par la direction<br><br>Conclusion sous forme négative ou positive | Rapport de procédures convenues (constats)                                                      | Rapport détaillé (constats – recommandations) |

Le diagnostic se conclut par l'établissement d'un rapport détaillé et ne peut donner lieu à l'expression d'une opinion d'audit, ni à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

Néanmoins, comme les autres missions effectuées par le commissaire aux comptes, le diagnostic nécessite une prise en compte de l'environnement général de l'entreprise, la mise en œuvre d'une démarche structurée, l'exercice d'un esprit critique et la production d'une restitution formalisée.

## Ce qui distingue la mission de diagnostic de la mission d'audit des comptes

### > Mission d'audit des comptes

Pour rappel, la **mission d'audit des comptes** consiste à obtenir l'assurance que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée « d'assurance raisonnable ». L'approche retenue dans les normes d'audit pour permettre d'obtenir cette assurance raisonnable est une « approche par les risques » d'anomalies significatives. Cette approche conduit à définir la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre, leur étendue et leur calendrier.

*« L'approche d'audit par les risques concerne l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et la conception des réponses à ce risque.*

*Il est important de souligner que les risques concernés sont les risques d'anomalies significatives dans les comptes, par conséquent une **telle approche ne consiste pas à rechercher l'ensemble des risques liés à l'activité de l'entité** (opérationnels, juridiques, ...) mais requiert d'identifier de tels risques lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes et d'être à l'origine d'anomalies significatives.* » (Extrait de la NI XV – Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques).

- ⇒ **Objectif** : Opinion sur les comptes
- ⇒ **Risques** : Risques d'anomalies significatives sur les comptes
- ⇒ **Livrable** : Rapport d'opinion

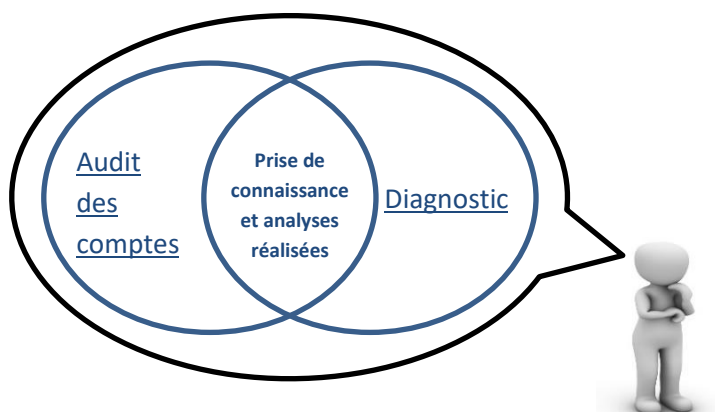
### > Mission de diagnostic

Dans le cas d'une **mission de diagnostic**, les objectifs sont définis avec le chef d'entreprise, lesquels peuvent différer de ceux assignés à la certification des comptes. L'approche retenue par le commissaire aux comptes peut consister à identifier les risques opérationnels de l'entité (processus défaillants ou inadéquats, dispositifs non conformes, ...) considérés comme prioritaires par le chef d'entreprise. Le rapport de diagnostic se traduit alors par un état des lieux des forces et des faiblesses, des opportunités et des menaces, ainsi que des risques associés et des recommandations.

- ⇒ **Objectif** : Défini d'un commun accord avec le chef d'entreprise
- ⇒ **Risques** : Risques opérationnels, juridique, ...
- ⇒ **Livrable** : Rapport détaillé de diagnostic

### > Synergie entre les missions d'audit des comptes et de diagnostic

Des synergies peuvent exister lorsque le diagnostic est réalisé par le commissaire aux comptes qui certifie les comptes. Les informations acquises dans le cadre de la certification des comptes peuvent être utiles pour les travaux mis en œuvre dans le cadre du diagnostic, notamment dans les phases de prise de connaissance et de certaines analyses réalisées.



#### > Illustration

Par exemple, le dirigeant d'une entité confie à son commissaire aux comptes, une mission de diagnostic sur la conformité sociale. Le dirigeant souhaite s'assurer du respect des dispositions législatives et réglementaires relatives au temps de travail de ses salariés. Les contrôles réalisés, dans le cadre de la mission de certification des comptes au titre du respect des assertions relatives aux charges et aux dettes sociales, ne permettent pas de couvrir le champ défini dans cette mission de diagnostic. Néanmoins, le commissaire aux comptes possède une connaissance approfondie de l'entité acquise lors de la mission de certification des comptes notamment du cycle social, qu'il prendra en compte dans la réalisation de sa mission de diagnostic.

### e) Champ d'application des diagnostics

Les diagnostics peuvent porter sur toutes les fonctions de l'entreprise et ils peuvent être ciblés sur une partie ou sur l'ensemble d'un processus.

Cette grande diversité permet aux commissaires aux comptes de pouvoir répondre sur-mesure aux attentes variées des entreprises.

A titre d'illustration, la CNCC met à disposition des professionnels un [catalogue des offres de mission](#) dont celles portant sur les diagnostics qui sont notamment :

#### ➤ Diagnostic de conformité :

- Examen de conformité fiscale ;
- Vérification du respect de dispositions liées à la forme juridique de l'entité ;
- Conformité sociale ;
- Conformité d'un processus à un référentiel.

#### ➤ Diagnostic d'efficacité :

- Evaluation de l'efficacité d'un processus ;
- Evaluation de l'efficacité du contrôle interne comptable et financier ;

- Appréciation de l'efficacité des dispositifs de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;
- Appréciation de l'efficacité des dispositifs de lutte contre la corruption ;
- Appréciation de l'efficacité des dispositifs de cybersécurité ;
- Appréciation de l'efficacité des dispositifs de conformité au RGPD.

➤ **Autres diagnostics :**

- Evaluation des risques et zones de vulnérabilités ;
- Diagnostic de solvabilité ;
- Diagnostic de maturité RSE ;
- Diagnostic des systèmes d'information ;
- Cartographie des risques ;
- Diagnostic des délais de paiement.
- Diagnostic sur l'utilisation des fonds/subventions reçus conformément à leur objet.

## **II) Acceptation de la mission de diagnostic**

Il convient de distinguer deux situations selon que la mission de diagnostic est réalisée en complément ou non d'une mission de certification.

Le diagnostic peut en effet être mis en œuvre par **LE** commissaire aux comptes de l'entité (celui qui certifie les comptes) ou par **UN** commissaire aux comptes, dans le cas où cette entité n'est pas soumise au contrôle légal de ses comptes ou si l'entité souhaite faire intervenir un commissaire aux comptes différent de celui certifiant ses comptes.

Le statut avec lequel intervient le professionnel entraîne des conséquences sur certains aspects de la mission.

### **a) Mission de diagnostic réalisée par LE commissaire aux comptes en complément de sa mission de certification des comptes dans l'entité**

En présence d'une mission de certification, **LE** commissaire aux comptes s'assure de l'absence d'incompatibilité entre la mission de diagnostic et la mission de certification des comptes conformément aux dispositions du code de déontologie de la profession.

Pour ce faire, la commission d'éthique professionnelle de la CNCC a publié une [foire aux questions](#) sur la possibilité pour **LE** commissaire aux comptes de fournir certaines missions concomitamment à la mission de certification des comptes.

Pour chaque mission du catalogue des offres de mission et pour les anciennes missions interdites, sont présentées une appréciation des risques sur l'indépendance et des mesures de sauvegarde, s'il en existe, permettant de supprimer le risque ou d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que l'indépendance ne risque pas d'être affectée.

Toutefois, ces analyses doivent être adaptées aux faits et circonstances propres aux situations rencontrées par **LE** commissaire aux comptes et peuvent le conduire à une conclusion différente de celle proposée par la commission d'éthique professionnelle.

En complément de cette foire aux questions, l'outil « [J'y vais – j'y vais pas](#) » permet au professionnel, dans un premier temps, de savoir rapidement si la mission de diagnostic envisagée est compatible avec la mission de certification des comptes et dans un second temps, de réaliser sa propre analyse (notamment lorsque la mission de diagnostic envisagée ne correspond pas à celle analysée par la commission d'éthique professionnelle) à l'aide d'un arbre de décision.

Un [questionnaire d'acceptation](#) de mission est également disponible sur la base documentaire Sidoni lorsque **LE** commissaire aux comptes souhaite réaliser une mission en complément de sa mission de certification des comptes.

Lorsque **LE** commissaire aux comptes accepte une mission de diagnostic, il prend en considération l'impossibilité d'accepter une intervention consistant en la mise en œuvre de ses recommandations (en raison d'une présomption forte d'incompatibilité compte tenu du risque d'autorévision sur la mission de certification des comptes).

#### **b) Mission de diagnostic réalisée par UN commissaire aux comptes (sans mission de certification des comptes dans l'entité)**

Le principe d'incompatibilité éventuelle avec une mission de certification des comptes n'étant pas applicable, **UN** commissaire aux comptes dispose d'un vaste champ d'intervention.

Néanmoins, **UN** commissaire aux comptes doit mener sa propre analyse avant d'accepter la mission en prenant en compte notamment le respect du monopole de certaines autres professions et les risques éventuels d'autorévision (en présence de missions antérieures réalisées) et de perte d'indépendance.

L'outil « J'y vais – j'y vais pas » précédemment cité permet aux professionnels de mener cette analyse à l'aide d'un arbre de décision spécifique. De même, un [questionnaire d'acceptation](#) d'une mission sans mission de certification des comptes est proposé sur la base documentaire Sidoni.

Lorsqu'**UN** commissaire aux comptes, à l'issue de sa mission de diagnostic, est sollicité par le chef d'entreprise afin de mettre en œuvre les recommandations formulées dans son rapport de diagnostic, il considère qu'il s'agit d'une nouvelle mission qu'il peut ou non accepter en prenant en considération :

- Les missions réalisées antérieurement compte tenu du risque d'autorévision ;
- L'impossibilité d'accepter une mission de certification des comptes postérieurement à cette nouvelle intervention tant que le risque d'autorévision subsiste.

\*\*\*\*\*

Dans les deux cas (mission de diagnostic avec ou sans mission de certification des comptes), le<sup>2</sup> commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport de diagnostic sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

---

<sup>2</sup> Par simplification, les termes « **le** commissaire aux comptes » sont utilisés dans la suite de ce guide afin de désigner indépendamment « le » et « un » commissaire aux comptes.

*L'article 5 du code de déontologie précise notamment que « l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, risque d'autorévision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels. »*

De manière générale, il appartient au commissaire aux comptes d'être attentif au respect des dispositions des textes légaux et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes quel que soit le cadre global de l'intervention. Il est notamment soumis :

- aux obligations de vigilance et de déclaration à Tracfin dans le cadre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, comme cela est le cas pour toutes missions réalisées par un commissaire aux comptes ;
- au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article L. 822-15 du code de commerce. Il ne peut être relevé du secret professionnel que dans les conditions strictement précisées par la loi. La direction ne peut le délier de ce secret professionnel.

### III) Offre de missions de diagnostic

A l'occasion des travaux réalisés dans le cadre de la mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes peut être amené à identifier des zones de risques opérationnels ou des sujets d'inquiétudes de la direction. Ces constats constituent donc des opportunités pour proposer au chef d'entreprise des missions de diagnostics.

#### a) Bonnes pratiques pour proposer une mission de diagnostic

Parmi les différents facteurs qui participent au succès d'une offre, sont susceptibles de jouer un rôle important le fait de :

- Se conduire en acteur engagé : la mise en œuvre du diagnostic au sein de son propre cabinet de commissariat aux comptes peut conférer au professionnel une expérience et donner du sens à la mission. Cela est particulièrement vrai dans les nouveaux domaines de diagnostics comme les ressources humaines et la durabilité ;
- Identifier le bon interlocuteur pour présenter son offre : le bon interlocuteur n'est pas nécessairement en premier lieu le chef d'entreprise, mais la personne qui est en mesure d'identifier les bénéfices de cette mission dans le cadre de sa fonction ou de celle de son service. A titre d'exemple, s'agissant d'un diagnostic sur la conformité sociale, l'interlocuteur peut être le responsable du personnel ou le directeur financier, ou encore le directeur général. Dans le cas d'un diagnostic sur l'efficacité de la fonction « achats », l'interlocuteur peut être le responsable des achats, le responsable comptable, le directeur financier ou encore le directeur général ;
- Suivre l'actualité et notamment les évolutions sociétales pour présenter l'intérêt du diagnostic : par exemple, une nouvelle loi peut conduire le dirigeant à s'interroger et à souhaiter diagnostiquer certains aspects du fonctionnement de son entreprise.
- Être attentif aux changements de situation ou événements vécus par l'entreprise : certaines circonstances engendrent des opportunités de réalisation de diagnostics plus que d'autres. Ainsi, les opérations de croissance externe peuvent être l'occasion de proposer des missions de diagnostic permettant de bien s'approprier les modes d'organisation et de travail des

entités nouvellement acquises. Des changements de direction peuvent également engendrer ces mêmes besoins.

- Maitriser les apports de la mission de diagnostic : ces apports doivent être personnalisés à l'entité elle-même, pour constituer des arguments convaincants aux yeux du dirigeant. Les apports auxquels les dirigeants peuvent être sensibles sont :
  - Maitriser des risques de sanctions pécuniaires ou pénales ;
  - Réduire des risques liés à la réputation ou améliorer l'image de l'entreprise ;
  - Diminuer les risques de démission des salariés ;
  - Limiter les risques de fraudes ;
  - Permettre des économies ;
  - ... .

## **b) Proposition de mission**

En amont de l'établissement d'une lettre de mission, le commissaire aux comptes peut estimer utile de communiquer à l'entité une proposition de mission.

Pour ce faire, il s'enquiert des attentes de l'entité ainsi que de l'existence éventuelle de diagnostics précédemment réalisés.

Cette étape est importante et doit se faire de manière concertée avec la direction de l'entité pour délimiter les contours de la mission de diagnostic et répondre aux objectifs attendus par la direction.

La proposition de mission comporte notamment les parties suivantes :

- La compréhension des enjeux et du contexte ;
- Les apports/valeur ajoutée de la mission ;
- L'approche méthodologique ;
- Les moyens, les méthodes et les outils utilisés ;
- L'équipe d'intervention ;
- Le calendrier prévisionnel ;
- La proposition financière.

La proposition de mission est un document qui n'est contraint par aucun formalisme particulier autant sur la forme que sur le fond.



La CNCC met à disposition un exemple de proposition de mission en annexe de ce présent guide, ainsi que des illustrations différentes de proposition de mission de diagnostic sur :

- l'efficacité d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier ;
- les systèmes d'informations.

### c) Lettre de mission

La lettre de mission définit précisément les attentes de l'entité vis-à-vis du commissaire aux comptes et précise le périmètre de la mission.

Le caractère très contractuel des diagnostics et l'absence de cadre normatif pour ces missions accroissent l'importance que revêtent les informations figurant dans la lettre de mission. Elle a vocation à définir précisément les objectifs du diagnostic et son livrable.

Lors de l'établissement de la lettre de mission, le commissaire aux comptes convient d'un commun accord avec l'entité sur :

- Le sujet du diagnostic ;
- La nature, l'étendue, les honoraires et le calendrier de l'intervention à mettre en œuvre ;
- L'équipe proposée dont les éventuels experts externes ;
- La liste des documents attendus, le cas échéant ;
- Les modalités de restitution des travaux, notamment le livrable attendu ;
- Les conditions restrictives de diffusion du rapport ;
- Les rôles et responsabilités respectifs (de la direction et du commissaire aux comptes).

Les honoraires tiennent compte du niveau d'expérience requis pour ce type d'intervention et du temps raisonnablement nécessaire à la réalisation des travaux en fonction de la complexité de la mission.

Toute modification devant éventuellement être apportée à la mission est préalablement arrêtée d'un commun accord entre la direction de l'entité et le commissaire aux comptes afin de faire l'objet d'un avenant à la lettre de mission.



Un exemple de lettre de mission est proposé en annexe du présent guide.

## IV) Communications à chaque étape de la mission de diagnostic

L'existence d'une lettre de mission qui précise les contours et les conditions du diagnostic n'exonèrent pas le commissaire aux comptes d'échanger régulièrement avec son client au fur et à mesure de l'intervention. Ces communications sont de nature à éviter les malentendus et à anticiper le risque de déconvenues du dirigeant.

La mission peut être articulée autour des quatre étapes susceptibles de conduire à des échanges :

### a) Réunion de lancement

La réunion de lancement a pour objectifs :

- D'identifier les interlocuteurs à solliciter ;
- De planifier les entretiens ;
- De donner de la visibilité sur la méthodologie et le calendrier ;
- De préciser la liste des documents complémentaires à obtenir.

#### **b) Mise en œuvre des travaux**

La phase dite de terrain est celle au cours de laquelle les entretiens se déroulent, les analyses sont réalisées, ainsi que les tests éventuels.

La qualité des échanges permet de garantir la bonne compréhension des informations reçues sur lesquelles seront fondées les analyses.

#### **c) Validation**

La phase de validation permet de confirmer la compréhension par le commissaire aux comptes de l'environnement et la pertinence de ses constats et recommandations formulés dans un pré-rapport, de manière partagée avec les interlocuteurs.

Elle constitue également une phase dite contradictoire pour les responsables concernés.

#### **d) Restitutions**

La phase de restitution permet de présenter à la direction le contenu du rapport définitif de diagnostic notamment une synthèse des forces et des faiblesses et les préconisations, et de recueillir ses éventuels commentaires.

### **V) Réalisation d'une mission de diagnostic**

La démarche retenue par le commissaire aux comptes lors de la réalisation d'une mission de diagnostic repose principalement sur des entretiens et sur la documentation collectée, complétés le cas échéant par la mise en œuvre de tests et/ou éventuellement des *benchmarks* selon la nature de la mission de diagnostic.

En fonction des spécificités de la mission, le commissaire aux comptes peut se faire assister par des spécialistes pour la réalisation de tout ou une partie de la mission.

Les étapes d'une mission de diagnostic sont différentes selon la thématique du diagnostic et son objectif. De même, l'étendue des travaux peut être différente selon que la mission de diagnostic est réalisée ou pas par le commissaire aux comptes ayant déjà une mission de certification des comptes.

Néanmoins, une démarche générale peut être résumée comme suit :

#### **a) Prise de connaissance de l'entité et de son environnement**

Par entretiens, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité, de l'entité, son fonctionnement et son organisation.

A ce titre, le commissaire aux comptes distingue les éléments exogènes à l'entité nécessaires à la réalisation du diagnostic (comme le secteur d'activité, l'environnement réglementaire, son contexte économique, ...) et également les éléments endogènes (comme la structure de l'entité, l'organisation de ses activités, les ressources humaines, ...).

Cette prise de connaissance permet au commissaire aux comptes de définir le cadre dans lequel il planifie les travaux à réaliser. Cette étape est à distinguer de la phase des entretiens réalisée par la suite permettant l'analyse détaillée des processus ou dispositifs concernés par la mission de diagnostic confiée par l'entité.

Lorsque le commissaire aux comptes réalise un diagnostic concomitamment à une mission de certification des comptes, cette étape de prise de connaissance de l'entité et de son environnement peut être facilitée par les travaux déjà effectués en partie ou en totalité.

#### **b) Entretiens avec les personnes clés**

Lors des premiers entretiens, notamment avec la direction, sur le périmètre de la mission de diagnostic, le commissaire aux comptes identifie les personnes clés et les processus en lien avec la thématique retenue pour la mission de diagnostic.

Le commissaire aux comptes planifie et organise en amont les entretiens avec les personnes identifiées comme clés.

Pour ce faire, il :

- S'assure de la disponibilité de ses interlocuteurs et de la durée possible des échanges ;
- Les informe au préalable sur l'objet de l'entretien pour obtenir leur adhésion ;
- Leur demande, le cas échéant, en amont la préparation des documents qui lui sont nécessaires dans le cadre de ses travaux, dont il prendra connaissance.

Ces entretiens permettent au commissaire aux comptes de collecter les informations nécessaires à la réalisation d'un état des lieux de la situation.

A cette occasion, le commissaire aux comptes leur précise l'objectif de la mission et met en avant l'intérêt de cette mission pour eux et pour l'entité.

#### **c) Collecte et analyse de la documentation**

En complément des entretiens, la prise de connaissance et l'analyse de la documentation constituent une étape importante du diagnostic.

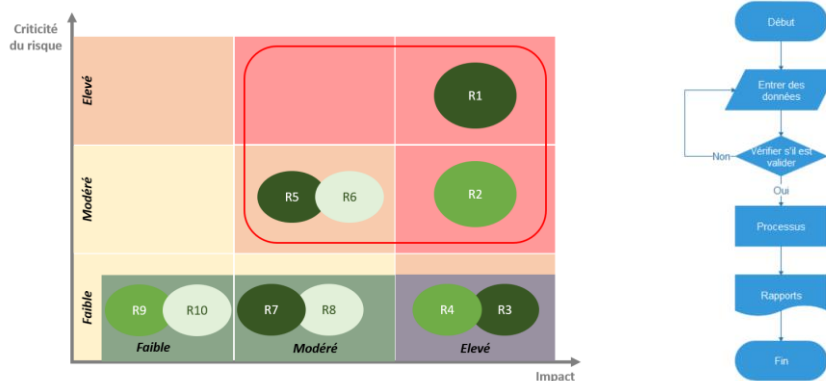
L'étendue et la nature de la documentation disponible varient en fonction du sujet sur lequel porte le diagnostic et de l'organisation de l'entité (en matière de formalisation des procédures, par exemple).

L'existence d'une documentation résulte de la volonté des dirigeants de formaliser certains processus, et traduit l'importance qu'elle attache aux dits processus.

La documentation complète les informations recueillies par entretien de manière plus objective et plus formalisée.

Le commissaire aux comptes vérifie que la documentation décrit les fonctionnalités en place au moment de son intervention, et qu'elle est complète.

Pour les besoins de ses travaux, le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser une cartographie des risques ou des diagrammes de flux d'informations.



En fonction des objectifs et des modalités prévus dans la lettre de mission, la mission de diagnostic peut se limiter à la documentation disponible et aux entretiens réalisés. Dans ce cas, le rapport de diagnostic précise que la démarche retenue par le commissaire aux comptes aboutissant aux constats et recommandations mentionnés dans le rapport est basée sur une analyse documentaire.

#### d) Réalisation de tests (le cas échéant)

Lorsque les termes de la mission le prévoient, le commissaire aux comptes met en œuvre les tests qu'il estime pertinents pour vérifier les informations communiquées lors des étapes précédentes.

Lorsque le diagnostic porte totalement ou partiellement sur des éléments de contrôles internes, le commissaire aux comptes peut, après avoir apprécié la conception et évalué la mise en œuvre des contrôles mis en place dans l'entreprise, effectuer des tests permettant de vérifier leur efficacité.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut utilement se référer à la méthodologie décrite dans la [note d'information XV – Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques – 4.22 C Tests de procédures](#).

#### e) Elaboration d'un benchmark (le cas échéant)

L'élaboration d'un *benchmark* dans le cadre d'une mission de diagnostic a pour objectifs d'identifier les bonnes pratiques du secteur d'activité et de mettre en évidence les points forts et les axes d'amélioration pour l'entité.

Le *benchmark* peut porter sur des processus, des produits ou des services de l'entité.

Pour ce faire et en fonction de la thématique retenue pour la mission de diagnostic, le commissaire aux comptes analyse le secteur d'activité dans lequel évolue l'entité, son positionnement par rapport aux autres entités et en tire des enseignements selon l'axe d'analyse et les objectifs poursuivis par l'entité.

La sélection du panel d'entités à analyser est une étape importante. Le commissaire aux comptes sélectionne les entités ayant une taille, une organisation similaire à l'entité ou encore ayant une activité dans le même secteur géographique. Lors de la présentation des résultats anonymisés du *benchmark*, l'entité doit pouvoir se reconnaître et se comparer avec les entités du panel.

En pratique, le commissaire aux comptes peut :

- Soit avoir déjà des informations sur les entités retenues dans le panel ;
- Soit réaliser une enquête auprès des entités du panel à l'aide d'un questionnaire.

Les conclusions peuvent être présentées sous forme d'un rapport ou encore d'une matrice avec les questions posées, les résultats, une grille de comparaison avec les pratiques de l'entité, les points forts et les axes d'amélioration.

Lors de l'établissement de la lettre de mission de diagnostic, le commissaire aux comptes prend en compte le temps nécessaire pour la réalisation d'un *benchmark* et évalue les honoraires associés.

Par exemple, lors d'une mission de diagnostic sur l'efficacité du processus ressources humaines, le commissaire aux comptes peut réaliser un benchmark sur l'organisation interne des gestionnaires RH. Les conclusions du benchmark peuvent alors faire ressortir les avantages et les inconvénients d'avoir des gestionnaires RH par typologie de contrats de travail ou à l'inverse des gestionnaires RH polyvalents.

#### **f) Conclusions du diagnostic**

Les travaux réalisés par le commissaire aux comptes lui ont permis de mettre en exergue les forces et les faiblesses, les opportunités et les menaces, correspondant à des constats selon ce qui a été convenu avec la direction dans la lettre de mission.

Ces constats font état des points forts relevés par les commissaires aux comptes qu'il convient de mettre en évidence auprès de la direction et des faiblesses susceptibles d'engendrer des risques pour l'entité.

Ces constats, lorsqu'ils correspondent à des faiblesses, peuvent faire l'objet de recommandations de la part du commissaire aux comptes. Ces recommandations peuvent être assorties d'un *benchmark* de bonnes pratiques.

Il est recommandé de présenter aux interlocuteurs rencontrés lors des travaux un projet de rapport pour apprécier la pertinence des constats (phase dite contradictoire).

#### **g) Rédaction du rapport de diagnostic**

Le rapport de diagnostic, produit fini de la mission, doit être clair, concis et adapté aux interlocuteurs. Il a vocation à être un livrable simple et exploitable facilement par l'entité. Il peut intégrer des annexes détaillées sur les résultats des travaux.

Par ailleurs, en fonction des destinataires de la présentation du rapport de diagnostic, il peut être utile d'intégrer une synthèse au début du document reprenant les principaux constats.

Le rapport de diagnostic définitif remis à la direction de l'entité peut intégrer les commentaires de la direction formulées pendant sa présentation à l'oral.

Le rapport de diagnostic est un document écrit, présenté à l'oral et remis à la direction.

#### **h) Focus sur les 3 grandes familles de diagnostic**

Les travaux décrits ci-dessous sont à adapter aux objectifs et au périmètre de la mission de diagnostic définis d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et le dirigeant.

### ➤ Diagnostic d'efficacité

Dans le cadre des missions de diagnostic d'efficacité, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre les travaux suivants :

- Prise de connaissance de chacun des processus visés ;
- Revue de la documentation interne relative à ce processus ;
- Etablissement, le cas échéant, d'une cartographie des risques opérationnels ;
- Evaluation de la qualité des procédures pour maîtriser les risques liés aux processus ;
- Réalisation d'un test de cheminement pour s'assurer de la correcte conception des dispositifs ;
- Réalisation de tests de fonctionnement pour vérifier la mise en œuvre effective des procédures et apprécier l'efficacité du processus ;
- Restitution orale et écrite auprès de l'entité.

Lorsque cette mission est effectuée par le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité, il peut s'appuyer sur sa connaissance de l'entité et des procédures acquises dans le cadre de l'audit des comptes (par exemple, l'évaluation de l'environnement de contrôle interne).

### ➤ Diagnostic de conformité

Dans le cadre des missions de diagnostic de conformité, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre les travaux suivants :

- Prise de connaissance du référentiel visé ;
- Revue de la documentation interne ;
- Prise de connaissance de l'organisation et des procédures mises en place au sein de l'entité pour respecter ce référentiel ;
- Vérification de la conformité de l'entité au regard du référentiel ;
- Etablissement d'une cartographie des risques de non-conformité à ce référentiel ;
- Prise de connaissance des réclamations, litiges et rapports d'inspection ;
- Restitution orale et écrite auprès de l'entité.

### ➤ Autres diagnostic

Dans le cadre des autres diagnostics, les travaux mis en œuvre par le commissaire aux comptes sont fonction du sujet sur lequel porte le diagnostic et des objectifs attendus.

A titre d'exemple, lors de la réalisation d'une mission de diagnostic de solvabilité d'une entité, le commissaire aux comptes :

- Prend connaissance des données macro-économiques relatives au secteur d'activité et en particulier, des prévisions économiques et des aspects relatifs à la concurrence ;
- Apprécie la situation financière actuelle de l'entité :

- Analyse des flux relatifs au besoin en fonds de roulement, au fonds de roulement et à la trésorerie, ainsi que leurs évolutions ;
- Analyse des flux d'exploitation : évolution du chiffre d'affaires, formation de la marge brute et des différents niveaux de marge, capacité d'autofinancement ;
- Analyse de la liquidité des actifs et de l'exigibilité des passifs ;
- Effectue une restitution orale et écrite de son rapport de diagnostic.

## VI) Rapport de diagnostic

Le rapport de diagnostic est un document confidentiel, destiné aux besoins internes de l'entité et sa diffusion éventuelle à des tiers est faite sa responsabilité.

C'est un document non normé, libre tant sur le fond que sur la forme.

En général, le rapport de diagnostic :

- Rappelle l'objectif fixé dans la lettre de mission signée par le client ainsi que le périmètre de la mission ;
- Mentionne les limites de la mission, à savoir l'indication que ce rapport n'a pas vocation à recenser tous les risques de l'entité et qu'il est destiné à un usage propre à l'entité ;
- Décrit les constats des travaux, les risques associés et les recommandations. Plusieurs terminologies peuvent être utilisées comme :
  - Points forts / points faibles ;
  - Forces / faiblesses ;
  - Satisfaisant / non satisfaisant ;
  - Constats / axes d'amélioration ;
  - Risques majeurs / préconisations ;
  - Niveau de criticité / numérotation des risques ;
  - Priorité dans la mise en œuvre des recommandations ;
  - ...

Il s'adapte à la mission de diagnostic et est, de ce fait, différent d'une mission à une autre.



La CNCC met à disposition un exemple de rapport de diagnostic en annexe de ce présent guide, ainsi que des illustrations différentes de rapports de diagnostic sur :

- le processus RH ;
- la revue des systèmes d'information.

De manière détaillée, le rapport peut comporter :

- Un titre précisant qu'il s'agit d'un rapport de diagnostic ;
- L'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

- L'identification de l'entité concernée ;
- Un exposé sommaire du contexte de l'intervention ;
- L'identification des informations, données, documents, ou éléments de l'entité sur lesquels porte la mission de diagnostic ;
- La description de la démarche mise en œuvre et la mention que celle-ci correspond aux principes retenus dans la lettre de mission ;
- La formulation des résultats sous forme de constats et de recommandations ;
- Toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport émis ;
- La date du rapport ;
- L'identification et la signature du commissaire aux comptes.

## **VII) Documentation des travaux**

Conformément à l'article R. 823-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes constitue un dossier contenant :

- Le nom, l'adresse et le siège social de l'entité ;
- Le cas échéant, les noms des commissaires aux comptes personnes physiques associés qui signent le rapport de diagnostic ;
- Le montant des honoraires facturés au titre de la mission de diagnostic.

Il est recommandé que le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail les éléments suivants :

- L'acceptation de la mission ;
- Les comptes rendus des entretiens qu'il a effectués ;
- Les documents qui lui auront été remis par l'entité et qui lui auront permis de réaliser ses travaux/tests ;
- Les limitations à la réalisation de son intervention (documentation non disponible par exemple) ;
- Les feuilles de travail ;
- Le rapport de diagnostic.

## VIII) Annexes

- **Proposition de mission**
  - Exemple de matrice de proposition de mission
  - Illustrations de deux propositions de mission sur l'efficacité d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier et sur les systèmes d'informations
- **Lettre de mission**
  - Exemple de lettre de mission
- **Rapport de diagnostic**
  - Exemple de matrice de rapport de diagnostic
  - Illustrations de deux rapports de diagnostic sur le processus RH et sur la revue des systèmes d'information