

**1ère édition**

Notes  
d'information

**NI. XV**

Le commissaire  
aux comptes  
et **l'approche d'audit**  
par **les risques**

Décembre 2016

**CNCC**  
COMPAGNIE  
NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES

## SOMMAIRE

Les deux premières parties de la présente note d'information ont pour principal objectif de donner une vision d'ensemble de l'approche d'audit par les risques, de manière synthétique. Les modalités pratiques de mise en œuvre sont détaillées notamment dans les parties 3 et 4 en abordant, en partie 3, la prise de connaissance requise pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et, en partie 4, l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et la réponse aux risques identifiés. Les parties 5, 6, 7 et 8 abordent les procédures d'audit additionnelles, les échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, la documentation des travaux et la communication avec la direction et la gouvernance de l'entité.

AVANT-PROPOS .....	6
--------------------	---

### VISION D'ENSEMBLE

1	OBJECTIF DE L'AUDIT - LES CONCEPTS .....	9
1.1	RISQUE D'AUDIT ET RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES .....	10
1.2	RISQUE D'AUDIT .....	11
1.3	RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES .....	11
1.4	APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES.....	12
2	APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES – SYNTHÈSE DE LA DÉMARCHE .....	13
2.1	SCHEMAS.....	14
2.2	POINTS CLES DE L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES.....	15
2.21	<i>Connaissance de l'entité et de son environnement requise pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives .....</i>	<i>15</i>
2.22	<i>Cas des risques significatifs.....</i>	<i>18</i>
2.23	<i>Procédures d'audit additionnelles.....</i>	<i>18</i>
2.24	<i>Documentation des travaux.....</i>	<i>19</i>

### MODALITES PRATIQUES

3	PRISE DE CONNAISSANCE REQUISE POUR IDENTIFIER ET EVALUER LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES .....	20
3.1	PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT .....	21
3.11	<i>Objectifs de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne .....</i>	<i>21</i>
3.12	<i>Éléments sur lesquels porte la prise de connaissance .....</i>	<i>21</i>
3.13	<i>Moyens utilisés pour la prise de connaissance.....</i>	<i>27</i>

3.2	FOCUS SUR LES ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE PERTINENTS POUR L'AUDIT .....	28
3.21	<i>Contrôle interne pertinent pour l'audit</i> .....	28
A.	Composantes du contrôle interne et contrôles de l'entité pertinents pour l'audit.....	28
B.	Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit .....	31
3.22	<i>Environnement de contrôle</i> .....	31
A.	En quoi consiste l'environnement de contrôle .....	32
B.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes .....	33
C.	Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives.....	34
3.23	<i>Processus d'évaluation des risques par l'entité</i> .....	34
A.	En quoi consiste le processus d'identification des risques par l'entité.....	34
B.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes .....	35
C.	Incidence du processus d'identification des risques par l'entité et des réponses données sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives .....	35
3.24	<i>Système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière</i> .....	35
A.	En quoi consiste le système d'information .....	36
B.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes .....	37
C.	Incidence du système d'information sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives .....	38
D.	Communication .....	39
3.25	<i>Procédures de contrôle interne</i> .....	39
A.	En quoi consistent les procédures de contrôle interne .....	39
B.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes .....	40
C.	Incidence des procédures de contrôle interne pertinentes pour l'audit sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives.....	41
3.26	<i>Pilotage</i> .....	41
A.	En quoi consiste le pilotage .....	41
B.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes .....	42
C.	Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes lorsque l'entité dispose d'un auditeur interne .....	42
D.	Incidence du pilotage sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives .....	44
3.3	PROCEDURES ANALYTIQUES PRELIMINAIRES .....	44
3.4	RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES IDENTIFIES LORS DE LA PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET ADAPTATION DE L'APPROCHE GENERALE .....	44
3.41	<i>Risques d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble (ou risques diffus) et réponse aux risques</i> .....	45
3.42	<i>Risques affectant une (ou plusieurs) assertion(s) et réponse aux risques</i> .....	46
3.43	<i>Cas particulier des risques significatifs</i> .....	46
3.5	AUTRES ELEMENTS A PRENDRE EN COMPTE.....	48
3.51	<i>Risque d'anomalies significatives résultant de fraudes</i> .....	48
A.	Identification du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.....	48
B.	Risque de contournement par la direction des contrôles mis en place par l'entité .....	50
C.	Réponse aux risques identifiés.....	51
3.52	<i>Risque d'anomalies significatives résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires</i> ....	52
3.53	<i>Risque d'anomalies significatives résultant de relations et de transactions avec les parties liées</i> ...54	
A.	Contrôles de l'entité relatifs aux parties liées .....	55
B.	Liens avec les risques significatifs et le risque de fraude.....	57
3.54	<i>Eléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation</i> .....	57

4	IDENTIFICATION ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS ET REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES .....	58
4.1	IDENTIFICATION ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS .....	59
4.11	<i>Objectifs de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions</i> .....	59
4.12	<i>Risques inhérents</i> .....	60
A.	Exemples de risques inhérents au niveau des assertions .....	61
B.	Formalisation de l'identification et de l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions .....	61
4.13	<i>Risques liés au contrôle</i> .....	62
A.	Compréhension des processus clés et contrôles de l'entité pertinents pour l'audit au niveau des assertions .....	62
B.	Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles pertinents .....	63
C.	Caractéristiques des éléments manuels et automatisés des contrôles de l'entité .....	65
D.	Evaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions.....	66
4.14	<i>Risques significatifs</i> .....	66
4.15	<i>Risques d'anomalies significatives au niveau des assertions</i> .....	66
4.2	REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES AU NIVEAU DES ASSERTIONS .....	67
4.21	<i>Conception des procédures d'audit à mettre en œuvre</i> .....	67
4.22	<i>Tests de procédures</i> .....	70
A.	Nature et étendue des tests de procédures .....	70
B.	Calendrier des tests de procédures .....	71
C.	Evaluation de l'efficacité des contrôles testés.....	71
4.23	<i>Contrôles de substance</i> .....	71
A.	Nature des contrôles de substance .....	72
B.	Etendue des contrôles de substance .....	72
C.	Calendrier des contrôles de substance.....	73
4.24	<i>Risques significatifs</i> .....	73
4.25	<i>Utilisation des travaux d'un expert</i> .....	74
4.3	AUTRES ELEMENTS A PRENDRE EN COMPTE AU NIVEAU DES ASSERTIONS .....	75
4.31	<i>Risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et réponse aux risques</i> .....	75
4.32	<i>Risques d'anomalies significatives résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires et réponse aux risques</i> .....	76
4.33	<i>Risques d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables et réponse aux risques</i> .....	76
4.34	<i>Risques d'anomalies significatives résultant de relations et de transactions avec les parties liées et réponse aux risques</i> .....	78
4.4	TRAVAUX LORS DE L'AUDIT DES EXERCICES SUIVANTS .....	79
5	PROCEDURES D'AUDIT ADDITIONNELLES .....	84
5.1	CONTROLES DE SUBSTANCE PORTANT SUR LE PROCESSUS D'ELABORATION DES COMPTES.....	84
5.2	PROCEDURES D'AUDIT EN LIEN AVEC LE RISQUE QUE LA DIRECTION S'AFFRANCHISSE DE CERTAINS CONTROLES .....	85
5.21	<i>Caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaires passées lors de la préparation des comptes</i> .....	85
5.22	<i>Estimations comptables</i> .....	86
5.23	<i>Justification économique d'opérations importantes</i> .....	87
5.3	PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN ŒUVRE.....	88

6	ECHANGES D'INFORMATIONS AU SEIN DE L'EQUIPE D'AUDIT .....	89
7	DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....	91
7.1	PLAN DE MISSION.....	93
7.2	PROGRAMME DE TRAVAIL .....	94
8	COMMUNICATION AVEC LA DIRECTION ET LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE.....	96
8.1	COMMUNICATION AVEC LA DIRECTION .....	96
8.11	<i>En vue de recueillir des informations</i> .....	96
8.12	<i>En vue de signaler des informations</i> .....	96
8.2	COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE .....	97
8.21	<i>En vue de recueillir des informations</i> .....	97
8.22	<i>En vue de signaler des informations</i> .....	97
	ANNEXES .....	99
	ANNEXE 1 – Définitions données dans les normes d'exercice professionnel .....	100
	ANNEXE 2 – Composantes du contrôle interne.....	102
	ANNEXE 3 – Exemples de facteurs de risques de fraude et de situations qui indiquent la possibilité de fraudes.....	107
	ANNEXE 4 – Orientations pour la prise de connaissance du système d'information .....	115
	ANNEXE 5 – Récapitulatif des communications avec la direction, les organes mentionnés à l'article L. 823- 16 du code de commerce et toutes personnes de l'entité requises par les NEP dans le cadre d'une mission de certification des comptes lors de l'identification des risques.....	116

## AVANT-PROPOS

La NEP 200 – *Principes applicables à l’audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* indique :

« 01. (...) Pour répondre à ces obligations légales [de certification des comptes], le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes. »

Pour cela, la norme précise que :

« 07. La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu’il obtienne 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, par convention, 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.

L’articulation de cette approche, qui permet de définir la nature des procédures d’audit à mettre en œuvre, leur étendue et leur calendrier, est définie essentiellement dans la NEP 315 – *Connaissance de l’entité et de son environnement et évaluation du risque d’anomalies significatives dans les comptes* et la NEP 330 – *Procédures d’audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l’issue de son évaluation des risques*.

Seul l’audit des comptes annuels est abordé dans cet ouvrage, les problématiques spécifiques relatives aux comptes consolidés sont traitées dans la note d’information de la CNCC NLXI – *Le commissaire aux comptes et l’audit des comptes consolidés*.

La présente note d’information a pour objectifs de :

- rappeler et préciser les notions de base de l’approche d’audit qui figurent notamment dans la NEP 200 précitée ;
- préciser les modalités pratiques de mise en œuvre des NEP 315 et 330 citées ci-dessus tout en intégrant les aspects relatifs à la prise de connaissance ainsi qu’à l’identification et à l’évaluation du risque d’anomalies significatives mentionnés dans les autres normes d’exercice professionnel relatives à l’audit des comptes.

Elle concourt ce faisant à la bonne information des professionnels et constitue un instrument d’accompagnement du commissaire aux comptes dans l’exercice de sa mission. Elle ne peut se substituer aux normes d’exercice professionnel et à l’exercice du jugement professionnel.

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. Par conséquent, l’objet de la présente note d’information n’est pas de décliner la démarche d’audit dans son ensemble.

Pour les mêmes raisons, les autres obligations légales liées à la mission du commissaire aux comptes telles que la révélation des faits délictueux, les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, le rapport sur les conventions et engagements réglementés ... ne sont pas abordées.

Il est rappelé dans la présente note d’information que les procédures mises en œuvre afin d’évaluer le risque d’anomalies significatives dans les comptes peuvent faire apparaître des

éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. En revanche, les conséquences d'une telle situation n'entrent pas dans l'objet de cette note qui renvoie sur ce sujet aux notes d'information de la CNCC NI.III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte* et NI.XIV – *Le commissaire aux comptes et la prévention ou le traitement des difficultés des entreprises*.

Il n'entre pas non plus dans l'objet de cette note d'information :

- de préciser les modalités de détermination du (ou des) seuil(s) de signification et du (ou des) seuil(s) de planification (NEP 320 – *Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*), ou des méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530 – *Sélection des éléments à contrôler*).
- de traiter les modalités d'application de l'approche dans le contexte de la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

« assertions applicables »	assertions pour lesquelles le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées lors de la prise de connaissance
« composantes du contrôle interne »	éléments du contrôle interne, selon la terminologie employée dans la NEP 315 aux paragraphes 13 et 14
« comptes significatifs »	catégories d'opérations ou soldes de comptes porteurs de risques d'anomalies significatives par leur montant et/ou par leur nature
« contrôles de l'entité »	l'un quelconque des aspects d'une composante du contrôle interne. Ne concerne pas uniquement la composante relative aux procédures de contrôle interne de l'entité
« contrôles pertinents pour l'audit »	contrôles de l'entité contribuant à prévenir et/ou à détecter le risque d'anomalies significatives dans les comptes, parmi lesquels le commissaire aux comptes va s'appuyer
« direction » <sup>1</sup>	terme qui recouvre : <ul style="list-style-type: none"> <li>- le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité (les « dirigeants ») ;</li> <li>- les membres des organes prévus par les statuts ou d'autres documents (règlement intérieur...) auxquels sont attribués des pouvoirs de direction (membres du comité de direction ou d'un comité exécutif...);</li> <li>- les personnes ayant des compétences particulières sur un élément spécifique des comptes et exerçant une responsabilité à ce titre qui leur a été confiée par les dirigeants de l'entité (par exemple, directeur financier, directeur des ressources humaines, directeur commercial...).</li> </ul>

<sup>1</sup> Définition reprise de la NI.IV – *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction*.

« gouvernement d'entreprise »	<p>Personne(s) ou organe(s) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière.</p> <p>Pour certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction ou le propriétaire-dirigeant.</p>
« l'entité »	personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L. 820-1 du code de commerce
« le commissaire aux comptes »	organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes
« organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce »	<p>organe collégial chargé de l'administration ou organe chargé de la direction et organe de surveillance, ainsi que le cas échéant, le comité spécialisé agissant sous la responsabilité de ces organes. Il s'agit notamment du ou des :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Directeur général ;</li> <li>- Directeur(s) général(aux) délégué(s) ;</li> <li>- Président directeur général ;</li> <li>- Conseil d'administration ;</li> <li>- Directoire ;</li> <li>- Conseil de surveillance ;</li> <li>- Gérant ;</li> </ul> <p>...</p>
« pilotage »	principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, selon la terminologie employée dans la NEP 315 au paragraphe 14
« processus d'évaluation des risques par l'entité »	moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques, selon la terminologie employée dans la NEP 315 au paragraphe 14
« risque affectant les comptes de façon diffuse » / « risque diffus »	risque au niveau des comptes pris dans leur ensemble, selon la terminologie employée dans les NEP. Cette notion se réfère aux risques qui affectent de façon diffuse les comptes et qui peuvent affecter de nombreuses assertions
« risque significatif »	risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, selon la terminologie employée dans la NEP 315 au paragraphe 16

Par ailleurs, pour répondre à un aspect pratique, la présente note d'information fait ressortir les principaux messages clés matérialisés par un encadré bleu.

## 1 OBJECTIF DE L'AUDIT - LES CONCEPTS

L'objectif de l'audit est de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion sur les comptes.

Pour cela, la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* précise :

« 07. La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne 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, par convention, d'« assurance raisonnable ». »*

La norme précitée indique, au paragraphe suivant, que :

« 08. Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. »

Le commissaire aux comptes, tout au long de son audit, fait preuve d'esprit critique et exerce son jugement professionnel (paragraphe 05 et 06 de la norme précitée).

La formulation de l'opinion dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels reprend les termes du code de commerce :

*« Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »*

## 1.1 RISQUE D'AUDIT ET RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

La présente note d'information fait référence à plusieurs notions de risques, qui pour en améliorer la compréhension, peuvent être schématisés ainsi :

### Risque d'audit :

« Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes. » (NEP 200.09)

### Risque d'anomalies significatives :

« Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle. » (NEP 200.10)

#### Risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble :

La notion de risques au niveau des comptes pris dans leur ensemble se réfère aux risques qui affectent de façon diffuse les comptes et qui peuvent affecter de nombreuses assertions.

#### Risque d'anomalies significatives au niveau des assertions :

La notion de risques au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes, se réfère aux risques affectant une ou plusieurs assertions pour tous les comptes significatifs et les informations fournies dans l'annexe.

#### Risque inhérent :

« Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes. » (NEP 200.10)

(\*)

#### Risque lié au contrôle :

« Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. » (NEP 200.10)

### Risque de non détection :

« Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. » (NEP 200.11)

(\*) y compris le risque significatif : « [...] un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ; [...] » (NEP 315.16)

## 1.2 RISQUE D'AUDIT

Pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes doit faire face à deux risques :

- le risque que les comptes comportent effectivement des anomalies significatives (« risque d'anomalies significatives<sup>2</sup> »). Ce risque dépend de l'entité, notamment de sa capacité à élaborer des comptes de qualité au regard du référentiel comptable.
- le risque qu'il ne parvienne pas à détecter les éventuelles anomalies significatives (« risque de non-détection<sup>3</sup> »). Ce risque dépend de la pertinence de la démarche d'audit adoptée au regard du risque d'anomalies significatives, compte tenu des limites inhérentes à l'audit. Ce risque est celui de l'auditeur.

La combinaison de ces deux risques est le « risque d'audit »<sup>4</sup> qui est le risque de formuler une opinion non appropriée, c'est-à-dire une opinion différente de celle qui aurait été exprimée si toutes les anomalies significatives dans les comptes avaient été identifiées.

La NEP 200 précitée dispose :

*« 12. Le commissaire aux comptes réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes.*

*À cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel.*

*Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection. »*

## 1.3 RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Le risque d'anomalies significatives est défini dans la NEP 200 précitée :

*« 10. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.*

*Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.*

*Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. »*

La NEP 320 – Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit définit l'anomalie significative :

---

<sup>2</sup> Cf. 1.3.

<sup>3</sup> « NEP 200.11. Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. »

<sup>4</sup> « NEP 200.09. Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes. »

« 04. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable. »

Elle précise la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit :

« 09. Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas.

10. La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.

(...)

12. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuils de signification. »

La NEP 320 précitée définit le seuil de signification comme le « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. »

Elle prévoit que, dès la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble et, le cas échéant, un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

Elle prévoit également que pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes utilise un ou des seuils de planification.

Sur ces aspects, il convient de se reporter à la norme précitée.

## 1.4 APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES

Compte tenu de ce qui précède, il est important de noter que la démarche d'audit retenue relève d'abord du jugement professionnel du commissaire aux comptes et sera d'autant plus pertinente (c'est-à-dire de nature à réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée) qu'elle est proportionnée aux risques d'anomalies significatives spécifiques de l'entité identifiés par le commissaire aux comptes. Les termes « approche d'audit par les risques » désignent une telle démarche.

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.

## 2 APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES – SYNTHÈSE DE LA DÉMARCHE

Les procédures d'audit à mettre en œuvre pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes sont définies dans la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*.

Les réponses à l'identification et à l'évaluation des risques en termes d'approche générale de la mission et en termes de conception des procédures d'audit à mettre en œuvre sont définies dans la NEP 330 – *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques*.

Le fait que l'évaluation du risque d'anomalies significatives d'une part et la conception des procédures d'audit d'autre part soient présentées formellement dans deux normes séparées ne doit pas faire oublier que c'est dans le but de concevoir des procédures d'audit adaptées à l'entité que le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et évalue le risque d'anomalies significatives et qu'il est important que le lien entre les risques identifiés et les procédures d'audit prévues soit formalisé.

Ainsi, le commissaire aux comptes n'a pas à documenter l'ensemble des aspects de l'organisation, de l'activité, du contrôle interne, du secteur ... de l'entité mais uniquement ceux qui concourent à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

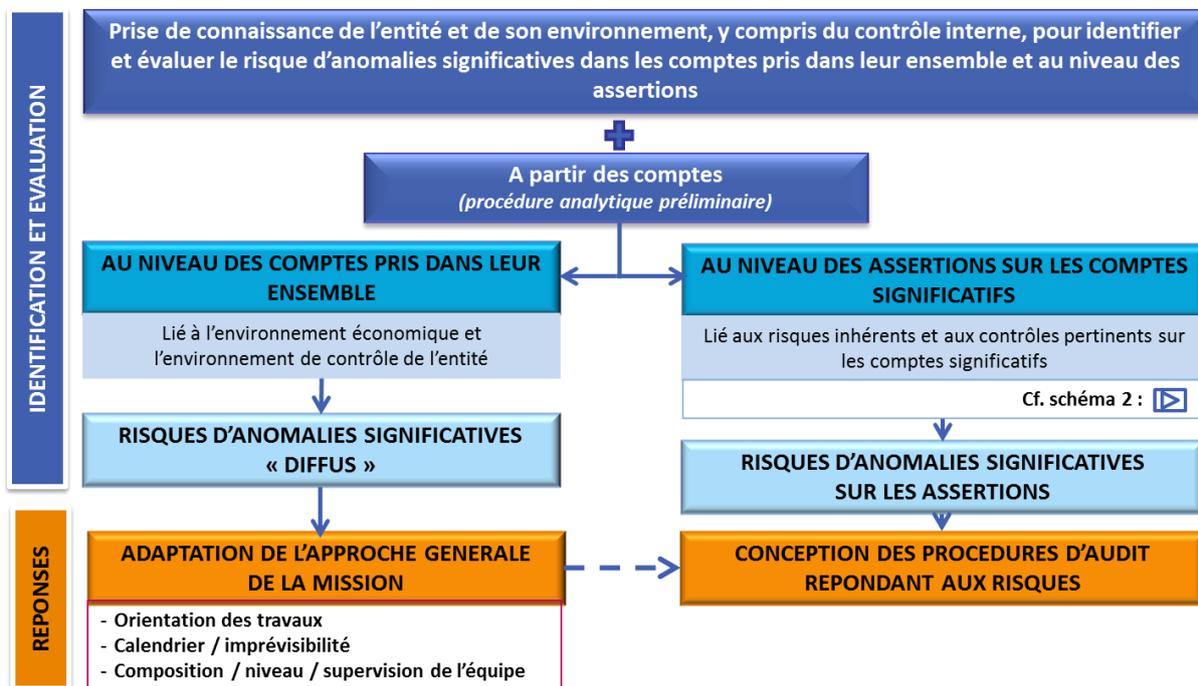
En pratique, la démarche ne se décompose pas en deux phases distinctes : c'est au fur et à mesure que le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité qu'il identifie les risques d'anomalies significatives, les évalue et envisage quelles conséquences il va en tirer dans son approche générale de la mission et/ou dans le programme de travail.

Afin de mieux refléter le déroulement, dans la pratique, de l'approche d'audit par les risques, le plan de la présente note d'information aborde successivement l'approche générale de la mission et l'approche au niveau des assertions.

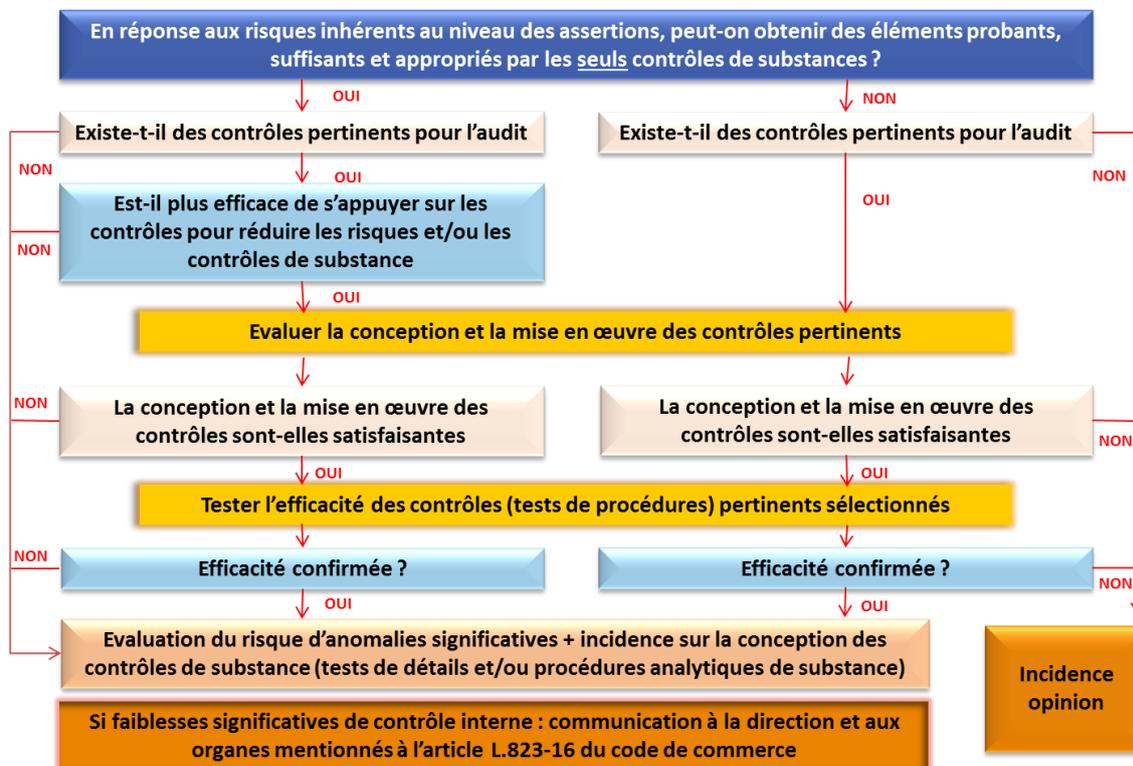
Les schémas suivants résument cette approche, ils serviront de fil conducteur aux différentes parties de cette note d'information. Ils sont accompagnés d'un résumé au 2.2 de la présente note d'information qui reprend les points clés de l'approche d'audit par les risques développés dans la suite de la note et auxquels il est fait référence.

## 2.1 SCHEMAS

### Schéma 1 : approche par les risques



### Schéma 2 : Conception des procédures d'audit pour les comptes significatifs



Pour les « risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière », dits « risques significatifs » - démarche spécifique (cf. NEP 315.16)

## 2.2 POINTS CLES DE L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES

Cette partie a pour but de faire comprendre l'articulation de l'approche et fait l'objet de développements dans les autres parties de la note d'information. Elle ne reprend pas l'ensemble des obligations des NEP 315 et 330 précitées.

### 2.21 CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT REQUISE POUR IDENTIFIER ET EVALUER LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, par le commissaire aux comptes, n'est pas un objectif en soi mais a pour but l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes dans l'objectif de concevoir l'approche générale de la mission (plan de mission) et le programme de travail.

La prise de connaissance de l'entité et de son environnement porte obligatoirement sur les aspects suivants :

- les facteurs externes tels que le secteur d'activité, l'environnement réglementaire et les conditions économiques générales ;
- les caractéristiques de l'entité telles que la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- les objectifs de l'entité et les stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;
- la mesure et l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ;
- les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit, que le commissaire aux comptes envisage par la suite de s'appuyer ou non sur les contrôles mis en place dans l'entité. Pour cela, il prend notamment connaissance des cinq composantes du contrôle interne suivantes<sup>5</sup> :
  - l'environnement de contrôle ;
  - le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
  - le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;
  - les procédures de contrôle interne ;
  - le pilotage.

Le commissaire aux comptes évalue, dans chacune de ces composantes, la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité qu'il estime pertinents pour son audit. En ce qui concerne plus spécifiquement la composante « procédures de contrôle interne », des précisions sont apportées dans la partie 4 de la présente note d'information.

Par exemple, le commissaire aux comptes peut notamment rechercher :

- si la direction a créé et maintient une culture d'honnêteté et un comportement éthique ;

---

<sup>5</sup> Les composantes du contrôle interne concernées sont décrites à l'annexe 2.

- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité ayant une incidence éventuelle sur les comptes, estimer le caractère significatif de ces risques, apprécier la probabilité de leur survenance et définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques.

Au cours de cette prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue les risques d'anomalies significatives. Ces risques peuvent porter :

- sur les comptes pris dans leur ensemble (par exemple un risque résultant d'un changement de système informatique), dits risques diffus ;

et/ou

- sur des assertions, pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou des informations fournies en annexe (par exemple le risque que les stocks soient surévalués ou n'existent pas).

Cette prise de connaissance est complétée, pour les comptes significatifs, d'une identification et d'une évaluation des risques d'anomalies significatives pour toutes les assertions applicables.

Toutes les assertions définies dans la NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés* sont pertinentes mais toutes ne requièrent pas le même niveau de travaux.

Lors de la prise de connaissance de l'entité pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut déjà, à ce niveau, avoir établi le fait que certaines assertions ne présentent pas de risques d'anomalies significatives et ne nécessitent pas la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Pour les besoins de cette note d'information, on appelle « assertions applicables », les assertions pour lesquelles le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées lors de la prise de connaissance de l'entité.

Par exemple, l'assertion « existence » des immobilisations vérifiée lors des exercices précédents, alors que le commissaire aux comptes n'a pas identifié de mouvement sur l'exercice lors de la procédure analytique préliminaire, ne sera pas considérée comme une assertion applicable.

En pratique, outre la notion de compte significatif, il est courant d'utiliser la notion de cycle. Un cycle peut alors être défini comme un ensemble cohérent de processus – c'est-à-dire un ensemble de tâches traitant des flux d'opérations homogènes, de classes de comptes du bilan et du compte de résultat, résultant du principe de comptabilité en partie double.

Par exemple, dans le cas d'une entreprise industrielle et commerciale, les cycles peuvent être : achats /fournisseurs, personnel /paie, production /stocks, ventes /clients, immobilisations, trésorerie, ...

Une approche par cycle permet notamment une analyse globale du processus en évitant les doublons possibles entre l'évaluation des risques sur les flux et sur les soldes.

Néanmoins, afin de faciliter la lecture et la compréhension des différents concepts, les développements décrits dans la présente note d'information sont basés sur une approche par comptes et assertions et ne retiennent pas la notion de cycle.

Il est possible de procéder à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions en distinguant les deux composantes de ce risque : risque inhérent et risque lié au contrôle (cf. 1.1 de la présente note d'information). Il est également possible d'évaluer directement les risques d'anomalies significatives.

Le risque inhérent s'apprécie avant prise en compte des contrôles de l'entité. Le risque inhérent au niveau des assertions est le risque que celles-ci ne soient pas respectées et que ce non-respect puisse entraîner une anomalie significative dans les comptes.

En ce qui concerne les contrôles de l'entité, le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre de ces contrôles pour l'audit lorsqu'il<sup>6</sup> :

- a identifié un risque significatif (cf. 2.22 de la présente note d'information), quand bien même il ne souhaiterait pas s'appuyer sur ces contrôles (cas obligatoire indépendamment de la stratégie d'audit) ;
- considère que les contrôles de substance<sup>7</sup> seuls ne permettront pas d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur la ou les assertions à vérifier (par exemple, flux d'opérations très nombreuses comptabilisées par un processus automatisé avec peu ou pas d'interventions manuelles). Dans ce cas, il testera également leur efficacité en réalisant des tests de procédures si la conception et la mise en œuvre des contrôles sont satisfaisantes (cas obligatoire indépendamment de la stratégie d'audit) ;
- souhaite s'appuyer sur les contrôles de l'entité pour réduire le risque d'anomalies significatives et/ou pour limiter l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre. Dans ce cas, il testera également leur efficacité par des tests de procédure si la conception et la mise en œuvre du contrôle sont satisfaisantes.

Ainsi compte-tenu de ce qui précède, un audit ne requiert pas systématiquement l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre de tous les contrôles de l'entité pour chaque assertion applicable.

Le paragraphe 17 de la NEP 315 précise que :

*« 17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes. »*

Lorsque le commissaire aux comptes conclut que la conception du contrôle est satisfaisante, il évalue s'il est mis en œuvre. L'évaluation de la mise en œuvre d'un contrôle consiste à vérifier que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. La vérification ne peut pas se réduire à un simple entretien avec l'entité. En pratique, cela peut se traduire par la réalisation d'un test de cheminement ou par tout autre moyen.

Lorsque certains tests de procédures réalisés ne sont pas satisfaisants, le commissaire aux comptes ne peut pas s'appuyer sur les contrôles concernés et en tient compte pour concevoir ou réviser la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance qui devront tenir compte des faiblesses identifiées.

Lorsque les contrôles de substance seuls ne peuvent suffire et qu'il n'existe pas de contrôles pertinents pour l'audit qui fonctionnent de façon efficace, le commissaire aux comptes est amené à considérer les incidences de cette absence de contrôle efficace sur l'expression de son opinion dans son rapport sur les comptes.

<sup>6</sup> NEP 315, paragraphe 16.

<sup>7</sup> Les contrôles de substance se composent des tests de détail et des procédures analytiques.

Lorsque le commissaire aux comptes conclut à l'efficacité des contrôles, il pourra, après s'être assuré qu'aucun changement important n'est intervenu, continuer à s'appuyer sur le résultat des tests de procédures sur les deux exercices suivants, sauf lorsque le contrôle de l'entité répond à un risque significatif (cf. 2.22 de la présente note d'information).

Il n'est cependant pas possible de tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants (cf. 4.4 de la présente note d'information).

## 2.22 CAS DES RISQUES SIGNIFICATIFS

Comme précisé dans les conventions de vocabulaire dans l'avant-propos, les termes « risques significatifs » désignent les risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière au sens de la NEP 315 précitée.

Le paragraphe 16 de la NEP 315 précise que « (...) *Un tel risque [risque significatif] est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ; (...)* ».

Un risque significatif peut par exemple être lié à la réalisation d'opérations non courantes comme l'absorption ou le rachat d'une société.

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié un risque significatif, les conséquences sur l'approche d'audit sont les suivantes :

- obligation d'évaluer tous les ans la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit qui répondent au risque identifié, quand bien même le commissaire aux comptes n'a pas l'intention de s'appuyer sur ces contrôles ;
- obligation de réaliser les tests de procédures tous les ans (impossibilité de faire la rotation des contrôles) lorsque le commissaire aux comptes s'appuie sur les contrôles de l'entité pertinents pour l'audit qui répondent au risque identifié (par choix ou lorsqu'il n'a pas d'autres possibilités) ;
- obligation de mettre en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Bien que la NEP 330 précitée ne le précise pas, il est préférable, lorsque l'approche d'audit relative à un risque significatif consiste uniquement en des contrôles de substance, que ceux-ci incluent des tests de détail et pas uniquement des procédures analytiques « de substance ».<sup>8</sup>

## 2.23 PROCEDURES D'AUDIT ADDITIONNELLES

Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit additionnelles prévues notamment par la NEP 330 précitée et par la NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes*. Celles-ci sont détaillées dans la partie 5 de la présente note d'information.

La NEP 330 précise au paragraphe 22 que :

« 22. *De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :*

*- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;*

<sup>8</sup> L'ISA 330, au paragraphe 21, rend obligatoire les tests de détail dans cette situation, combinés ou non avec des procédures analytiques de substance.

- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe. »

La NEP 240 précitée indique, au paragraphe 22 :

« 22. En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- vérifier le caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaire passées lors de la préparation des comptes ;
- revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;
- comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement. »

## **2.24 DOCUMENTATION DES TRAVAUX**

L'approche générale de la mission, les procédures d'audit à mettre en œuvre ainsi que les seuils de signification et de planification sont formalisés dans un plan de mission et un programme de travail.

L'obligation de rédiger un plan de mission et un programme de travail annuels est prévue à l'article R. 823-11 du code de commerce et au paragraphe 08 de la NEP 300 relative à la planification de l'audit.

### 3 PRISE DE CONNAISSANCE REQUISE POUR IDENTIFIER ET EVALUER LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES

L'introduction de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* précise :

« 01. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes. »

Comme indiqué au paragraphe 15 de la NEP 315 :

« Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et
- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

(...) ».

Comme indiqué au 2.21 de la présente note d'information, la prise de connaissance de l'entité et de son environnement visée dans la NEP 315 précitée concerne à la fois des éléments appréciés au niveau de l'entité comme son organisation, son activité, son environnement réglementaire ... et des éléments appréciés au niveau plus fin des assertions concernant les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe.

Au cours de cette prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue les risques d'anomalies significatives. Ces risques peuvent porter :

- sur les comptes pris dans leur ensemble (par exemple un risque résultant d'un changement de système informatique), dits risques diffus ;
- et/ou
- sur des assertions, pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou des informations fournies en annexe (par exemple le risque que les stocks soient surévalués ou n'existent pas).

Dans les deux cas, l'objectif est de concevoir l'approche générale de la mission (plan de mission) et le programme de travail.

Indépendamment des risques d'anomalies significatives identifiés, le commissaire aux comptes peut être amené à relever des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Dans ce cas, il applique la NEP 570 – *Continuité d'exploitation* (cf. 3.54 de la présente note d'information).

Dans cette partie relative à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement requise pour l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives, sont abordés les aspects suivants :

- les éléments sur lesquels porte la prise de connaissance (partie 3.1) ;
- un focus sur les éléments du contrôle interne pertinents pour l’audit (partie 3.2) ;
- les procédures analytiques préliminaires (partie 3.3) ;
- les risques d’anomalies significatives identifiés lors de la prise de connaissance et l’adaptation de l’approche générale (partie 3.4) ;
- les autres éléments à prendre en compte (partie 3.5).

### **3.1 PRISE DE CONNAISSANCE DE L’ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT**

#### **3.11 OBJECTIFS DE LA PRISE DE CONNAISSANCE DE L’ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT, Y COMPRIS DE SON CONTROLE INTERNE**

La prise de connaissance de l'entité et de son environnement est un aspect essentiel de la mission. Elle « *permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d’anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.* » (Paragraphe 12 de la NEP 315 précitée.)

Il est important de rappeler que les anomalies significatives peuvent provenir d’erreurs ou de fraudes et que les développements qui suivent concernent aussi bien les fraudes que les erreurs.

#### **3.12 ELEMENTS SUR LESQUELS PORTE LA PRISE DE CONNAISSANCE**

Cette prise de connaissance porte sur les aspects suivants, définis dans le paragraphe 13 de la même norme :

« 13. *Le commissaire aux comptes prend connaissance :*

- *du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;*
- *des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;*
- *des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;*
- *de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;*
- *des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.* » (sur cet aspect, se référer à la partie 3.2 de la présente note d’information).

D'autres normes d'exercice professionnel précisent certaines procédures d'audit spécifiques de prise de connaissance à mettre en œuvre dans ce cadre :

NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes*

NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires*

NEP 550 – *Relations et transactions avec les parties liées*

Ces procédures d'audit spécifiques sont détaillées dans la partie 3.5 de la présente note d'information.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut être amené à considérer d'autres éléments, tels que l'existence de l'externalisation d'une fonction ou la présence d'un expert-comptable.

Pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes appréhende différents éléments exogènes à l'entité tels que son secteur d'activité, le contexte économique général, les facteurs réglementaires ainsi que les éléments endogènes comme la complexité éventuelle de sa structure, sa stratégie, l'organisation de son gouvernement d'entreprise et de son actionnariat et son système de mesure et d'analyse de sa performance.

Des illustrations de questions que le commissaire aux comptes peut se poser sont fournies ci-après. Il est important de rappeler au préalable :

- que l'objectif de ces questions est d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives ;
- qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité de l'entité car ces risques n'engendrent pas nécessairement des risques d'anomalies significatives.

Ainsi, dans les réponses aux questions figurant dans les illustrations ci-dessous, le lien avec les comptes et éventuellement le risque d'anomalies significatives, qu'elles proviennent d'erreurs ou de fraudes, est à préciser. Une réponse par oui ou par non ne peut par conséquent suffire. A l'occasion de cette prise de connaissance, le commissaire aux comptes peut également relever, outre des risques d'anomalies significatives, des éléments utiles à la conception de l'approche de la mission et à la planification de l'audit ainsi que, le cas échéant, des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

### ***Secteur d'activité, environnement réglementaire et contexte économique***

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
<b>Secteur d'activité</b>		
Sur quel marché l'entité évolue-t-elle, quels sont les principaux concurrents ?		Adaptation de l'approche générale

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
<p>S'agit-il d'une activité saisonnière ou cyclique ? Quel est le degré de technologie des produits fabriqués par l'entité ?</p> <p>L'entité utilise-t-elle des instruments de couverture pour maîtriser les prix de ses approvisionnements et/ou de ses ventes ?</p> <p>Quels sont les spécificités du secteur (contrats long terme, concessions, ...) ?</p>	<p>Stocks/Evaluation des stocks</p> <p>Evaluation des immobilisations et des stocks</p> <p>Evaluation des instruments dérivés</p> <p>Reconnaissance des produits / séparation des exercices / inscription d'actifs au bilan</p>	
<b>Environnement réglementaire</b>		
<p>Quel est le référentiel comptable applicable ? Existe-t-il des principes ou pratiques comptables spécifiques au secteur (mutuelle, SCPI, association ...) ?</p> <p>S'agit-il d'un secteur réglementé qui nécessite des autorisations particulières et renouvelables ?</p> <p>Existe-t-il un régime fiscal spécifique ?</p> <p>Existe-t-il des exigences environnementales ?</p>	<p>Risques affectant les comptes de façon diffuse</p> <p>Calcul de l'impôt Calcul de la participation des salariés</p> <p>Evaluation de la provision pour démantèlement, pour remise en l'état Evaluation des immobilisations</p>	Continuité d'exploitation
<b>Contexte économique</b>		
<p>Quel est le niveau général de l'activité économique du pays et / ou des pays d'implantation des activités de l'entité à la production et/ou à la vente ?</p>	<p>Evaluation des actifs Problématiques de conversion</p>	

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
Quel est le niveau des taux d'intérêt ?	Pertinence des taux d'actualisation	Continuité d'exploitation
Les sources de financement sont-elles pérennes ?	Risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans l'élaboration et la présentation des comptes, afin d'atteindre les ratios bancaires (covenants)	
L'entité évolue-t-elle dans des pays à forte inflation ?	Valorisation des actifs	

### *Nature de l'entité*

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
<b>Complexité de sa structure</b>		
Quel est le nombre d'établissements ou de filiales et leurs localisations géographiques ?	Décomptabilisation d'actifs ou de passifs, engagements hors bilan  Engagements envers le personnel. Comptabilisation des rémunérations différées	Adaptation de l'approche générale : multi sites
Existe-t-il des entités <i>ad hoc</i> , des partenariats, des activités de sous-traitance ?		
Existe-t-il une convention collective ou des accords salariaux particuliers (plan de retraite, stock options, accord de participation ou d'intéressement) ?		
<b>Organisation des activités</b>		
Quels sont les principaux clients / fournisseurs, ainsi que le degré de dépendance de l'entité ?		Continuité d'exploitation

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
Des dépenses de recherche et développement sont-elles reconnues à l'actif ?	Respect des critères d'imputation à l'actif, évaluation des actifs	
Existe-t-il des parties liées ? Les transactions avec les parties liées sont-elles significatives ?	Risques affectant les comptes de façon diffuse	
<b>Politiques d'investissement de l'entité</b>		
Quel est le rythme des investissements ?	Valorisation des actifs	Adaptation de l'approche générale
Des acquisitions – cessions de filiales sont-elles planifiées ou ont-elles récemment été réalisées ?	Valorisation des actifs	Adaptation de l'approche générale
<b>Politique de financement</b>		
Comment le financement est-il structuré (endettement bancaire, leasing, titrisation, instruments financiers complexes, appel au marché financier ...) ?	Comptabilisation et classement des dettes	Continuité d'exploitation
<b>Politique comptable</b>		
Existe-t-il des opérations inhabituelles ou complexes, les méthodes comptables sont-elles adaptées ?	Comptabilisation et valorisation de l'opération	
Y-a-t-il eu des changements de principes et méthodes comptables ?		Adaptation de l'approche générale
Y-a-t-il des textes comptables d'application nouvelle ? Comment l'entité va-t-elle les adopter ?		Adaptation de l'approche générale

### *Objectifs, stratégies de l'entité*

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
<p>Quels sont les objectifs stratégiques fixés par le gouvernement d'entreprise ? Sont-ils souvent modifiés ?</p> <p>Les systèmes d'information sont-ils adaptés aux évolutions induites par les objectifs stratégiques ?</p> <p>L'entité est-elle organisée pour mettre en œuvre de nouvelles exigences réglementaires ?</p>	<p>Evaluation des actifs</p> <p>Risques affectant les comptes de façon diffuse</p> <p>Risques affectant les comptes de façon diffuse</p>	

### *Mesure et analyse des indicateurs de performance financière*

Exemples de questions à se poser	Exemples de comptes et/ou assertions concernés par un risque d'anomalies significatives	Autres effets possibles (incidence sur la continuité d'exploitation / adaptation de l'approche générale)
<p>Existe-t-il des indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers) dans l'entité ?</p> <p>Existe-t-il des budgets, des analyses de variation sur plusieurs périodes, des rapports d'analyse de performance par départements, ... ?</p> <p>Quelle est l'utilisation de ces indicateurs notamment en matière de rémunération des dirigeants ou de la direction ?</p>	<p>Risque d'anomalies significatives résultant de fraudes</p>	<p>Adaptation de l'approche générale. Si absence d'indicateurs suivis : continuité d'exploitation</p> <p>Adaptation de l'approche générale (procédures analytiques)</p>

Des exemples de facteurs de risques de fraude et de situations qui indiquent la possibilité de fraudes sont par ailleurs présentés en annexe 3 de la présente note d'information.

Les aspects particuliers de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes sont abordés au 3.51.

### 3.13 MOYENS UTILISES POUR LA PRISE DE CONNAISSANCE

Les moyens à mettre en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement sont définis aux paragraphes 18 et 19 de la NEP 315 précitée :

« 18. Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité, mais également de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations. »

Lorsque le commissaire aux comptes a recours à des entretiens avec la direction de l'entité et toute personne en charge des différents aspects abordés, il demande en général un organigramme de l'entité pour mener au mieux ses entretiens. Il effectue également des procédures analytiques<sup>9</sup> et recueille les documents de l'entité lui permettant de compléter les informations reçues et de les corroborer, par exemple :

- tableaux de bord, indicateurs-clés de l'activité ;
- principaux contrats (de vente, de prestations de services, d'emprunts ...) ;
- convention collective, accords salariaux particuliers ;
- liste des parties liées ;
- derniers comptes établis ;
- états permettant de connaître le poids relatif dans les comptes des différents établissements et/ou des différentes localisations de l'activité ;
- balances auxiliaires, balances âgées.

Il est préférable que ces travaux soient anticipés et menés par un membre de l'équipe possédant une expérience professionnelle suffisante.

---

<sup>9</sup> Cf. 3.3 de la présente note d'information.

## 3.2 FOCUS SUR LES ELEMENTS DU CONTROLE INTERNE PERTINENTS POUR L'AUDIT

Comme cela a été indiqué au 3.12 de la présente note d'information, relatif aux éléments sur lesquels porte la prise de connaissance, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance « *des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.* »<sup>10</sup>

Ces éléments sont développés dans la présente partie 3.2.

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne. En France, l'Autorité des marchés financiers, dans son « *Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne* »<sup>11</sup>, le définit de la manière suivante :

« *Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :*

- *contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et*
- *doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.*

*Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :*

- a) la conformité aux lois et règlements ;*
- b) l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;*
- c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;*
- d) la fiabilité des informations financières.*

*Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers ».*

Le commissaire aux comptes s'intéresse aux contrôles de l'entité qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

### 3.21 CONTROLE INTERNE PERTINENT POUR L'AUDIT

#### A. Composantes du contrôle interne et contrôles de l'entité pertinents pour l'audit

La NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* utilise une présentation du contrôle interne en cinq éléments.

La NEP 315 dispose, au paragraphe 14 :

« *14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de*

<sup>10</sup> NEP 315, paragraphe 13, dernier alinéa.

<sup>11</sup> Daté du 22 juillet 2010.

prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ; **(cf. 3.22 de la présente note d'information)**
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ; **(cf. 3.23 de la présente note d'information)**
- les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ; **(cf. 3.25 de la présente note d'information)**
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ; **(cf. 3.26 de la présente note d'information)**
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment : **(cf. 3.24 de la présente note d'information)**
  - aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
  - aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
  - aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
  - à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
  - au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
  - à la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière ».

Comme précisé dans les conventions de vocabulaire de l'avant-propos, les éléments du contrôle interne au sens du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée sont appelés « composantes

du contrôle interne » dans la présente note d'information. Au sein de chaque composante, le commissaire aux comptes prend connaissance des « contrôles de l'entité » pertinents pour son audit.

### Composantes du contrôle interne et contrôles de l'entité

- l'environnement de contrôle (« *Control environment* »)
- le processus d'évaluation des risques par l'entité (« *Risk assessment procedures* »)
- le système d'information et la communication (« *The information system and communication* »)
- les procédures de contrôle interne (« *Control activities* »)
- le pilotage (« *Monitoring of controls* »)

Chaque composante du contrôle interne ci-dessus peut comprendre un ou plusieurs contrôles de l'entité pertinents pour l'audit.

Par convention, le terme de « contrôle de l'entité » utilisé dans la présente note d'information, désigne l'un quelconque des aspects d'une composante du contrôle interne et ne concerne pas uniquement la composante relative aux procédures de contrôle interne de l'entité.

Par exemple, on parlera de contrôle de l'entité aussi bien pour l'existence d'un code d'éthique dans l'entité relatif à la composante « Environnement de contrôle » que pour les contrôles mis en œuvre par l'entité sur un processus donné relatifs à la composante « Procédures de contrôle interne ».

La prise de connaissance de ces cinq composantes du contrôle interne est obligatoire, quelle que soit la stratégie que le commissaire aux comptes mettra en place pour collecter les éléments suffisants et appropriés (stratégie s'appuyant ou non sur les contrôles mis en place dans l'entité) mais uniquement pour les contrôles de l'entité pertinents pour l'audit.

Le contrôle interne est un processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité (cf. annexe 2 relative à la description des composantes du contrôle interne).

Ces objectifs de l'entité ne sont pas tous en lien (direct ou indirect) avec l'établissement de l'information financière et par conséquent ne sont pas tous à prendre en compte par le commissaire aux comptes.

Par exemple :

- un système de contrôles informatisés utilisés par l'entité pour optimiser l'emplacement de ses produits en stock afin de limiter la perte d'espace ;
- le suivi par la direction de l'entité des devis ou des propositions de marchés établis par les commerciaux n'ayant pas abouti à la signature d'un contrat.

Ces contrôles ne sont pas utiles pour l'audit car ils ne concourent pas à la fiabilité des comptes.

Ainsi, dans chaque composante du contrôle interne, le commissaire aux comptes va s'intéresser aux contrôles de l'entité qui contribuent à prévenir et/ou à détecter le risque d'anomalies significatives dans les comptes et va déterminer ceux sur lesquels il va s'appuyer (appelés dans la suite de la note d'information « contrôles pertinents pour l'audit »).

Il relève donc de son jugement professionnel de déterminer si un contrôle de l'entité, pris individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit.

Par exemple, le commissaire aux comptes peut notamment rechercher :

- si la direction a créé et maintient une culture d'honnêteté et un comportement éthique (environnement de contrôle) ;
- si l'entité dispose d'un audit interne.

## **B. Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit**

La NEP 315 précitée indique :

*« 17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives dans les comptes ».*

L'évaluation de la mise en œuvre d'un contrôle de l'entité consiste à vérifier qu'il existe et que l'entité l'applique. Cette vérification n'est utile, et n'est par conséquent à effectuer, que lorsque la conception de ce contrôle est estimée satisfaisante.

Un contrôle de l'entité jugé pertinent pour l'audit mais conçu de manière inappropriée constitue une faiblesse du contrôle interne.

Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit dans les cas prévus au paragraphe 16 de la NEP 315<sup>12</sup>.

Des contrôles de l'entité que le commissaire aux comptes peut, ou dans certains cas doit, estimer pertinents dans chacune des cinq composantes du contrôle interne sont présentés aux 3.22 à 3.26 qui suivent.

### **3.22 ENVIRONNEMENT DE CONTROLE**

Rappel du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée (cf. 3.21) :

*« (...) le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :*

- *l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;*
- *(...) »*

<sup>12</sup> Cf. 4.13 B. Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles pertinents.

## A. En quoi consiste l'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relatives au contrôle interne et à son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton dans une organisation, en sensibilisant les employés à la nécessité des contrôles.

Les contrôles de l'entité relatifs à la composante environnement de contrôle qui peuvent être pertinents pour l'audit comprennent :

- *la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique et leur diffusion au sein de l'entreprise* – aspects essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la mise en œuvre et du suivi des contrôles. Leur absence influe négativement sur l'environnement de contrôle et accroît le risque de fraude et conduit donc le commissaire aux comptes à adapter les procédures à mettre en œuvre ;
- *les exigences de compétence* – prise en considération par la direction des niveaux de compétence requis pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
- *la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – attributs de ces personnes, tels que :
  - leur indépendance vis-à-vis de la direction et leur capacité à évaluer les actions de celle-ci ;
  - l'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent ainsi que l'attention portée aux activités de l'entité ;
  - le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle les questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction, et leur interaction avec les travaux des auditeurs internes et externes ;
  - leur compréhension réelle des opérations relevant de l'activité de l'entité ;
  - la mesure dans laquelle elles évaluent la conformité des comptes présentés avec le référentiel comptable applicable ;
- *la philosophie et le style de la direction* – caractéristiques telles que :
  - l'approche de la direction dans la prise de risques liés à l'activité et la gestion de ceux-ci ;
  - le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière ;
  - l'attitude par rapport aux fonctions et au personnel en charge du traitement de l'information financière et de la comptabilité ;
- *la structure organisationnelle* – structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs ;
- *la délégation de pouvoirs et de responsabilités* – façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, organisation des responsabilités hiérarchiques et des niveaux d'autorisation ;
- *les politiques et pratiques en matière de ressources humaines* – politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au parrainage, à la promotion de carrière, aux rémunérations et aux mesures correctives.

Lorsqu'il prend connaissance de l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut notamment évaluer si <sup>13</sup>:

- la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique, (par exemple, s'il existe un code d'éthique) ;
- les points forts des aspects constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité des autres composantes n'est pas amoindrie par des faiblesses dans l'environnement de contrôle.

Dans les petites entités, le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le dirigeant. La participation active de ce dirigeant à la gestion peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches. Elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui que les contrôles soient contournés.

Dans ces entités, les aspects relatifs à l'environnement de contrôle peuvent ne pas être documentés, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres employés est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités peuvent ne pas avoir de code d'éthique écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et de l'exemple que donne la direction.

En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions du dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance de l'environnement de contrôle de l'entité par le commissaire aux comptes.

## **B. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes**

Afin de collecter les éléments décrits ci-dessus, le commissaire aux comptes a notamment recours à des entretiens avec la direction de l'entité et toute personne en charge des différents aspects abordés.

Il recueille les documents de l'entité lui permettant de compléter les informations reçues et également de les corroborer, par exemple :

- code d'éthique ;
- composition de l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité (conseil d'administration, conseil de surveillance...), origine, expérience des membres ... ;
- procès-verbaux des réunions de ces organes ;
- comités existants, fréquence des réunions, existence de comptes rendus ;
- organigramme ;
- délégations de pouvoirs, autorisations, signatures ;
- modes de rémunération des dirigeants ;
- existence d'une fonction ressources humaines, critères d'évaluations, ...

Dans les petites entités, lorsque peu d'aspect de l'environnement de contrôle sont formalisés, le commissaire aux comptes peut notamment avoir recours à l'observation physique pour examiner la façon dont le dirigeant exerce son contrôle (attitude, actions du dirigeant, ...).

---

<sup>13</sup> Procédures obligatoires dans l'ISA 315, paragraphe 14.

### **C. Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par le commissaire aux comptes des risques d'anomalies significatives. Cependant, bien qu'il puisse réduire le risque de fraude, un environnement de contrôle satisfaisant ne permet pas de supprimer totalement ce risque.

A contrario, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles de l'entité, en particulier ceux en relation avec la fraude. Par exemple, le fait que la direction ne fournisse pas les ressources suffisantes pour répondre aux risques relatifs à la sécurité de l'environnement informatique peut affecter de façon négative le contrôle interne en permettant d'introduire des changements inopinés dans les programmes informatiques ou les données, ou en permettant le traitement de transactions non autorisées.

En ce qui concerne les petites entités, la NEP 910 – *Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce (norme petites entreprises)* précise :

« 8. *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :*

*Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques. »*

### **3.23 PROCESSUS D'EVALUATION DES RISQUES PAR L'ENTITE**

Rappel du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée (cf. 3.21 de la présente note d'information) :

« (...) *le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :*

- (...)
- *les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;*
- (...) »

#### **A. En quoi consiste le processus d'identification des risques par l'entité**

Les moyens mis en œuvre par la direction pour identifier :

- les risques liés à son activité,
- leur incidence sur les comptes,
- les actions à mettre en œuvre pour répondre à ces risques,

aident le commissaire aux comptes dans son identification des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Dans une petite entité, il est peu probable qu'il existe un processus formel pour évaluer les risques. Dans ce cas, le plus souvent, le dirigeant identifie les risques au travers d'une implication personnelle dans la marche des affaires.

## B. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes

Lorsque l'entité a mis en place un processus d'identification des risques, qui peut se traduire par exemple par l'établissement d'une cartographie des risques de l'entité, le commissaire aux comptes peut en prendre connaissance ainsi que des résultats qui en découlent.

Lorsque l'entité n'a pas mis en place un tel processus, le commissaire aux comptes s'entretient avec la direction pour savoir si des risques répondant aux trois principaux objectifs du contrôle interne (fiabilité de l'information financière, respect des lois et règlements et maîtrise des opérations) susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes ont été identifiés et connaître la façon dont ils sont traités.

## C. Incidence du processus d'identification des risques par l'entité et des réponses données sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives

Si le commissaire aux comptes identifie un risque d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelé alors que, en fonction de la nature de ce risque, il s'attendait à ce qu'il soit identifié par le processus d'identification des risques de l'entité ou par la direction, il s'interroge sur les raisons pour lesquelles le risque n'a pas été identifié. Il apprécie s'il existe une faiblesse significative dans la conception et/ou la mise en œuvre du processus de l'entité ou si l'absence d'un processus documenté d'identification des risques représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité.<sup>14</sup>

### 3.24 SYSTEME D'INFORMATION RELATIF A L'ELABORATION DE L'INFORMATION FINANCIERE

Rappel du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée (cf. 3.21 de la présente note d'information) :

« (...) le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- (...)
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :
  - aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
  - aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
  - aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
  - à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
  - au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;

(Cf. 3.24 A. pour la prise de connaissance des éléments ci-dessus.)

- à la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse

<sup>14</sup> Procédures obligatoires dans l'ISA 315 (paragraphe 16 et 17).

*notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière. ».*

(Cf. 3.24 D. pour la prise de connaissance de la façon dont l'entité communique sur l'information financière.)

## **A. En quoi consiste le système d'information**

Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et destinés à :

- initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs et les passifs qui leur sont liés ;
- résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers automatisés de suspens et les procédures suivies pour apurer les écritures en suspens en temps voulu ;
- enregistrer les cas où le système a été contourné ou des contrôles outrepassés ;
- transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre ;
- saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs ; et
- s'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée, récapitulée et présentée de manière appropriée dans les comptes.

Le système d'information, tel que défini dans la NEP 315 précitée, comprend des traitements informatisés, assurés par le système informatique, et des traitements manuels. Le système informatique est donc une composante du système d'information.

Le système d'information se compose :

- de l'infrastructure technique (équipements et matériels informatiques tels que les serveurs, pare-feux (« firewalls »), routeurs, salles informatiques hébergeant les systèmes, ...) ;
- de logiciels et / ou progiciels et des interfaces inter-applications ;
- du personnel nécessaire à la maintenance du service informatique (personnel technique et fonctionnel interne à la société et / ou prestataires) ;
- de procédures et de données. Les procédures doivent être conçues de façon à, notamment, permettre de centraliser les informations des différents systèmes de traitement des opérations au grand livre.

Le système d'information doit être adapté aux objectifs de l'entité. Les systèmes informatiques sur lesquels s'appuient ces systèmes d'information doivent être protégés (sécurité physique et sécurité logique) afin d'assurer la conservation des informations stockées. La continuité de leur exploitation doit être assurée au moyen de procédures de secours. Les informations relatives aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements informatisés doivent faire l'objet d'une documentation.

Les traitements manuels (hors système informatique, comme par exemple l'utilisation d'Excel) peuvent être utiles, quant à eux, lorsqu'il s'agit de faibles volumes d'opérations ou

d'écritures particulières et notamment lorsque les opérations requièrent du jugement ou de la discrétion, par exemple pour l'enregistrement d'opérations inhabituelles ou de provisions.

## **B. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes**

Le système d'information est généralement documenté au sein de l'entité.

Pour les entités relevant du code de commerce, l'article R. 123-172 de ce code prévoit :

*« Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables est établi par le commerçant dès lors que le document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.*

*Ce document est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte. »*

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur cette documentation pour sa prise de connaissance du système d'information.

Les petites entités dans lesquelles la direction participe activement à la gestion n'ont pas toujours besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système d'information de l'entité peut en conséquence être plus fondée sur des demandes d'information que sur la revue de la documentation.

En ce qui concerne le système informatique, la prise de connaissance est réalisée essentiellement au moyen d'entretiens avec la direction des systèmes d'information (DSI) dans certaines entités de taille significative ou avec tout interlocuteur *ad hoc* dans des entités de plus petite taille.

La démarche suivante peut être suivie afin de mieux appréhender les risques d'anomalies significatives liées au système d'information :

- prise de connaissance de l'environnement et des processus de l'entité. Un exemple est proposé en annexe 4 afin d'orienter la démarche du commissaire aux comptes et de l'aider à comprendre notamment :
  - comment l'information financière est produite ;
  - si les traitements sont automatisés ou manuels ;
  - la volumétrie des transactions ;
- prise de connaissance de la cartographie des applications ayant un impact direct ou indirect sur les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe. Il est important de recenser les applications concernées, de comprendre et de décrire leurs fonctionnalités et d'identifier les interfaces ;
- prise de connaissance des opérations de centralisation, manuelles ou informatisées ;
- prise de connaissance des conditions de maintenance des applications et serveurs critiques.

Selon la taille et la complexité du système d'information et selon les risques d'anomalies significatives identifiés, le commissaire aux comptes peut décider, par exemple, de procéder à :

- la revue de la cartographie des applications élaborée par l'entité ;
- une analyse de données en vue de recenser les schémas comptables ;
- une description des principales applications concourant à l'élaboration des comptes.

Il peut, pour ce faire, faire appel à un expert en informatique.

### **C. Incidence du système d'information sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

Généralement, les traitements informatisés procurent, par rapport à des traitements manuels, des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :

- de traiter uniformément des volumes importants d'opérations ou de données et d'exécuter des calculs complexes ;
- d'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information et de faciliter son analyse ;
- d'améliorer sa capacité à suivre le bon fonctionnement de son activité et de ses procédures ;
- de réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- d'améliorer la possibilité d'obtenir une séparation des tâches efficace en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

- l'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- l'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- la possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, rendant ainsi la séparation des tâches inopérante ;
- des changements non autorisés de données dans les référentiels (fichiers clients, fichiers fournisseurs, plan de comptes...) ;
- des changements non autorisés apportés aux programmes ;
- le fait de ne pas procéder aux changements nécessaires dans les programmes ;
- des interventions manuelles inappropriées ;
- la perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données.

Les traitements manuels peuvent, quant à eux, être moins fiables que des traitements informatisés car ils peuvent plus facilement être sujets à des erreurs ou à des manipulations.

L'étendue et la nature des risques liés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques provenant du système d'information en définissant des procédures de contrôle interne en fonction des caractéristiques de ce système.

En pratique, les interlocuteurs étant souvent les mêmes, lors de la prise de connaissance du système d'information, le commissaire aux comptes va également prendre connaissance des

procédures de contrôle interne, mises en œuvre par l'entité en réponse aux risques liés au système d'information (cf. 3.25 de la présente note d'information).

## **D. Communication**

La NEP 315 précitée indique également, au paragraphe 14 (cf. 3.24 de la présente note d'information), que le commissaire aux comptes s'intéresse à la façon dont l'entité communique :

- sur les éléments significatifs de l'information financière et
- sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière.

La norme précise qu'à ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à :

- la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle et
- aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

La communication au sein de l'entité peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels comptables et d'élaboration de l'information financière et de notes écrites. La communication peut également s'effectuer par voie électronique ou orale et au travers des actions de la direction.

## **3.25 PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE**

Rappel du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée (cf. 3.21 de la présente note d'information) :

« (...) le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- (...)
- *les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;*
- (...) »

Les contrôles pertinents pour l'audit relatifs à la composante « procédures de contrôle interne » se trouvent essentiellement au niveau des assertions (cf. 4.13 de la présente note d'information).

## **A. En quoi consistent les procédures de contrôle interne**

Les procédures de contrôle interne sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application pour réduire les risques qu'elle a identifiés (cf. 3.23 de la présente note d'information).

Ces procédures, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou qu'elles fassent l'objet d'un traitement manuel, comprennent par exemple celles relatives :

- à l'autorisation ;

- au traitement des informations ;
- aux contrôles physiques ;
- à la séparation des tâches.

Les procédures de contrôle interne sont généralement documentées, le cas échéant dans un manuel de procédures.

Dans les petites entités, cette documentation peut être très réduite. Le paragraphe 08 de la NEP 910 – *Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce (norme petites entreprises)* précise :

« 08. *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :*

*Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques. »*

Lorsqu'il n'existe pas de manuel de procédures de contrôle interne, le commissaire aux comptes peut toutefois s'appuyer sur le contrôle interne, si l'exécution des contrôles est formalisée et que leur objectif est compréhensible. Par exemple, la réalisation des états de rapprochement bancaire en l'absence de procédures écrites.

L'utilisation d'un système informatique a une incidence sur la manière dont les procédures de contrôle interne sont mises en œuvre. Les contrôles de l'entité sur un système informatique doivent assurer l'intégrité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système et inclure des contrôles généraux efficaces sur le système informatique ainsi que des contrôles sur les applications.

Ces contrôles sont notamment destinés à répondre à des risques tels que ceux décrits au 3.24C de la présente note d'information.

## **B. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes**

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et sans présumer de ce qui sera fait ou pas lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, il est nécessaire de s'enquérir de l'existence de procédures de contrôle interne relatives aux processus concourant à l'élaboration des comptes, qu'elles soient manuelles ou informatisées.

Le commissaire aux comptes peut, par exemple, demander s'il existe un manuel des procédures de contrôle interne ou une grille des autorisations.

En ce qui concerne le système informatique, il peut s'intéresser aux aspects suivants :

- réalisation des sauvegardes et plan de secours ;
- sécurité des accès ;
- contrôle interne de la fonction informatique ;
- mode de gestion de la maintenance et des développements des applications.

Ces aspects sont d'autant plus importants que l'entité dépend fortement des systèmes informatiques, notamment lorsqu'elle s'appuie sur des contrôles intégrés dans des applications.

Selon la taille et l'organisation de l'entité, les différents travaux ci-dessus peuvent être menés de façon relativement centralisée, auprès du responsable administratif et comptable par exemple, ou requièrent une approche plus spécifique de chaque processus important de l'entité et des entretiens avec les responsables des différents services concernés.

Les travaux du commissaire aux comptes relatifs à l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre des procédures de contrôle interne pertinentes pour l'audit au niveau des assertions sont abordés dans la partie 4 de la présente note d'information relative à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et à la réponse aux risques identifiés.

### **C. Incidence des procédures de contrôle interne pertinentes pour l'audit sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

A ce stade, le commissaire aux comptes ne peut se prononcer sur l'efficacité des procédures de contrôle interne pertinentes pour l'audit mais, en revanche, il est en mesure d'anticiper le fait qu'il devrait pouvoir ou non s'appuyer sur le contrôle interne pour réduire le risque d'anomalies significatives et/ou pour limiter l'étendue des contrôles de substance. Sur ce sujet, se référer à la partie 4 de la présente note d'information, relative au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et à la réponse aux risques identifiés.

#### **3.26 PILOTAGE**

Rappel du paragraphe 14 de la NEP 315 précitée (cf. 3.21 de la présente note d'information) :

« (...), le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- (...)
- *les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;*
- (...) »

#### **A. En quoi consiste le pilotage**

La vérification par l'entité du bon fonctionnement des contrôles implique :

- d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles mis en place pour réduire les risques qu'elle a identifiés ;
- et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Cette vérification est connue sous le terme de « pilotage ». La direction réalise le suivi des contrôles par des actions continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales récurrentes d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.

La direction peut également utiliser les éléments obtenus de tiers tels que les réclamations des clients et les commentaires des autorités de supervision qui peuvent donner une indication sur les problèmes existants ou mettre en lumière des domaines nécessitant une amélioration.

Dans les petites entités, le suivi du bon fonctionnement des contrôles par la direction est souvent réalisé par l'implication de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant dans les opérations de l'entité. Cette implication peut permettre d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives des contrôles en place.

## **B. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes**

Pour prendre connaissance des principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière et de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices des faiblesses du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut notamment prendre connaissance des sources d'information utilisées par l'entité pour ce suivi et des éléments sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier la fiabilité de ces informations<sup>15</sup>. Ces sources d'information peuvent être, par exemple, des tableaux de bord, des comparaisons budget/réel ou des plans d'actions.

## **C. Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes lorsque l'entité dispose d'un auditeur interne**

Si l'entité a une fonction d'audit interne, le commissaire aux comptes applique la NEP 610 – *Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne* qui précise, au paragraphe 03 :

« 03. Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;
- de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne ».

Les objectifs d'une fonction d'audit interne et, par voie de conséquence, la nature de ses responsabilités et de son statut dans l'organisation, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les responsabilités d'une fonction d'audit interne peuvent comporter, par exemple, le suivi du contrôle interne, la gestion des risques et l'examen du respect des textes législatifs et réglementaires. A l'inverse, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent être limitées, par exemple, à la revue de la rentabilité, de l'efficacité et de l'efficacité des activités opérationnelles et, en conséquence, ne pas couvrir l'élaboration de l'information financière de l'entité.

Lorsque les responsabilités de la fonction d'audit interne couvrent l'élaboration de l'information financière de l'entité, la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit.

Il est précisé au paragraphe 04 de la NEP 610 précitée :

« 04. A l'issue de cette prise de connaissance, lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux réalisés par l'audit interne, il apprécie notamment :

<sup>15</sup> Procédures obligatoires dans l'ISA 315, paragraphe 24.

- *les qualifications professionnelles des auditeurs internes et leur expérience acquise dans ces fonctions ;*
- *l'organisation de l'audit interne en termes de planification, mise en œuvre et supervision des travaux ;*
- *la documentation existante, y compris les programmes de travail et autres procédures écrites ;*
- *si la direction prend en compte les recommandations formulées par l'audit interne et si elle met en œuvre des actions pour répondre à ces recommandations. »*

Ainsi, les facteurs qui peuvent être pris en compte par le commissaire aux comptes pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles de répondre aux besoins de l'audit comprennent notamment :

- l'objectivité :
  - quelle est la place de la fonction d'audit interne au sein de l'entité et quelle en est l'incidence sur l'objectivité de ses membres ?
  - est-ce que l'audit interne rapporte aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à un cadre supérieur ayant une autorité appropriée et a-t-il un accès direct aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ?
  - ces personnes ont-elles par ailleurs des responsabilités qui entreraient en conflit avec celles de l'audit interne ?
  - est-ce que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise supervisent les décisions de recrutement des membres de la fonction d'audit interne ?
  - y a-t-il des pressions ou des restrictions exercées par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ?
  - comment les recommandations faites par la fonction d'audit interne sont-elles mises en œuvre et comment sont-elles suivies par la direction ?
- la compétence technique :
  - les auditeurs internes ont-ils une formation de base et des diplômes adaptés ?
  - ont-ils la formation technique et les compétences adéquates ?
  - existe-t-il une politique de formation continue des auditeurs internes ?
- l'organisation :
  - est-ce que les travaux de la fonction d'audit interne sont correctement planifiés, supervisés, revus et documentés ?
  - existe-t-il des manuels d'audit ou autres documents similaires, des programmes de travail et de la documentation ?
- la communication :
  - les auditeurs internes peuvent-ils communiquer ouvertement avec les auditeurs externes et de façon régulière ?
  - est-ce que le commissaire aux comptes a facilement accès à tous les rapports pertinents de l'audit interne ? Est-il informé de toutes questions importantes dont les

auditeurs internes ont eu connaissance et qui pourraient avoir une incidence sur ses travaux ?

#### **D. Incidence du pilotage sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

La vérification par l'entité du bon fonctionnement des contrôles, ainsi que la présence d'une fonction d'audit interne au sein de l'entité, conforte le commissaire aux comptes dans son évaluation du risque d'anomalies significatives.

Généralement, les évaluations effectuées par les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires :

- fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité ;
- communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne ;
- émettent des recommandations pour l'améliorer.

A défaut, l'absence de suivi des contrôles par la direction a pour effet d'atténuer l'efficacité des contrôles de l'entité ainsi que la possibilité pour le commissaire aux comptes de s'appuyer sur ces contrôles.

### **3.3 PROCEDURES ANALYTIQUES PRELIMINAIRES**

Outre les entretiens réalisés avec la direction de l'entité et avec toute personne que le commissaire aux comptes estime utile d'interroger dans l'entité, il réalise obligatoirement lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des procédures analytiques.

La NEP 520 – *Procédures analytiques* indique, au paragraphe 05 :

« 05. Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. A ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels. »

Ces procédures analytiques dites « préliminaires » ne doivent pas être confondues avec les procédures analytiques dites « de substance » au niveau des assertions que le commissaire aux comptes peut décider ou non de mettre en œuvre dans le cadre de ses contrôles de substance.

Sur ces aspects relatifs aux procédures analytiques dites « préliminaires », il convient de se référer à la note d'information de la CNCC NI.VIII – *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques*.

### **3.4 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES IDENTIFIES LORS DE LA PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET ADAPTATION DE L'APPROCHE GENERALE**

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes identifie et évalue des risques d'anomalies significatives. Ces risques peuvent porter :

- sur les comptes pris dans leur ensemble (par exemple un risque résultant d'un changement de système informatique), dits risques diffus ;
- et/ou
- sur des assertions, pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou des informations fournies en annexe (par exemple le risque que les stocks soient surévalués ou n'existent pas).

Il peut également relever des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation (cf. 3.54 de la présente note d'information).

En réponse aux risques identifiés, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il tient également compte des éléments utiles à la conception de l'approche de la mission et à la planification de l'audit qu'il a relevés à l'occasion de la prise de connaissance au niveau de l'entité et de son environnement (cf. 3.1 et 3.2 de la présente note d'information). Ces aspects sont abordés dans la partie relative au plan de mission (cf. 7.1 de la présente note d'information).

### **3.41 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES COMPTES PRIS DANS LEUR ENSEMBLE (OU RISQUES DIFFUS) ET REPONSE AUX RISQUES**

Les risques d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont les risques affectant les comptes de manière diffuse, c'est-à-dire dont les effets pourraient affecter de nombreux postes des états financiers.

C'est le cas, par exemple lorsque le contrôle interne est inexistant ou largement défaillant, créant ainsi des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et/ou d'erreurs susceptibles d'affecter un grand nombre de postes des états financiers.

Le contrôle interne peut notamment être jugé insuffisant en cas :

- d'absence de contrôle sur les liens et déversements des flux entre les différents systèmes informatiques concourant à l'élaboration des comptes ;
- d'insuffisance dans la formalisation des autorisations ou approbations des opérations par la direction, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité et des opérations ;
- de manque de contrôle par la direction dans le processus de préparation des comptes à la clôture de l'exercice ;
- de manque de compétence ou d'honnêteté du responsable comptable de la société.

Par exemple, il peut exister un risque diffus lorsqu'une entité doit faire face au remplacement du chef comptable sans passation de pouvoir, affaiblissant ainsi l'environnement de contrôle et générant un risque de traitement non homogène de la comptabilité dans son ensemble.

Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes au regard du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes sont plus particulièrement abordées au 3.51 de la présente note d'information.

Face aux risques diffus d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes apporte une réponse globale, conformément à la NEP 330 – *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* qui indique :

« 04. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- recourir à un ou des experts ;
- renforcer la supervision des travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :
  - de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;
  - d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ; ou
  - d'augmenter le nombre de sites à contrôler. »

L'adaptation de l'approche générale pour répondre aux risques diffus peut également inclure le fait de rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission la nécessité de garder un esprit critique.

Par exemple, lorsque l'entité annonce la reprise sur l'exercice d'une nouvelle activité dont le contrôle requiert des compétences particulières, le commissaire aux comptes peut décider d'affecter à la mission un collaborateur plus expérimenté et qui connaît le secteur concerné. Il peut également prévoir une durée d'intervention plus longue et une présence personnelle plus importante.

### **3.42 RISQUES AFFECTANT UNE (OU PLUSIEURS) ASSERTION(S) ET REPONSE AUX RISQUES**

Le commissaire aux comptes peut identifier, dès ses travaux de prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives affectant une ou plusieurs assertions, y compris des risques significatifs (cf. 3.43 ci-dessous).

Par exemple, si la politique d'investissement de l'entité est de renouveler une grande partie de ses immobilisations, cela aura des conséquences sur les travaux à mener sur les immobilisations.

Il tient compte de ces risques d'anomalies significatives dans la définition de son approche générale. Par exemple, il peut décider de recourir aux travaux d'un expert pour vérifier certaines estimations complexes.

Par ailleurs, il met en œuvre les procédures prévues au niveau des assertions (cf. partie 4 de la présente note d'information).

### **3.43 CAS PARTICULIER DES RISQUES SIGNIFICATIFS**

Comme cela a été précisé au 2.22 de la présente note d'information, afin de faciliter sa lecture, les termes « risques significatifs » sont utilisés pour désigner les « risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière ».

En pratique, le commissaire aux comptes peut considérer les éléments suivants pour déterminer si un risque inhérent d'anomalie significative constitue un risque significatif :

- s'il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes précisément identifié ;
- si le risque porte sur des développements récents, économiques, comptables ou autres, significatifs ;
- si le risque découle de certaines transactions avec des parties liées ;
- si le risque concerne des opérations non courantes ou inhabituelles ;
- si le risque concerne des opérations complexes ;
- si le risque concerne des évaluations comportant une large part d'incertitude ou un fort degré de subjectivité.

A l'exception des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes précisément identifiés (cf. 3.51 de la présente note d'information), une opération entrant dans l'une de ces catégories ne constitue pas systématiquement un risque significatif. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel afin d'évaluer ce risque.

Les risques significatifs sont souvent liés à des opérations non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement :

- les opérations non courantes sont des opérations inhabituelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui ne se produisent pas fréquemment. Des opérations courantes qui relèvent d'un traitement systématique sont moins susceptibles d'engendrer des risques significatifs.

Ces opérations non courantes peuvent constituer un risque significatif du fait :

- d'une plus forte implication de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre en raison de l'intérêt particulier qu'elle pourrait avoir ;
  - d'une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données ;
  - de calculs ou de principes comptables complexes ;
  - de la nature des opérations, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en œuvre de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.
- les questions sujettes à l'exercice d'un jugement peuvent concerner des estimations comptables contenant une part importante d'incertitude.

Ces questions peuvent concerner :

- l'interprétation des principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits ;
- le jugement à exercer qui peut être subjectif ou complexe ou requérir des hypothèses concernant les effets d'événements futurs.

Selon les circonstances, peuvent constituer des exemples de risques significatifs :

- les incidences d'une assignation en justice (risque relatif à des estimations comptables dont l'évaluation comporte un haut degré d'incertitude et de subjectivité) ;
- la comptabilisation de l'absorption ou du rachat d'une société (risque relatif à la comptabilisation d'opérations non courantes) ;

- la reconnaissance des produits relatifs à un contrat de vente complexe incluant notamment des couvertures de change (risque relatif aux opérations non courantes, inhabituelles ou complexes).

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié un risque significatif, il en tient compte dans son approche générale et met en œuvre les procédures d'audit au niveau des assertions décrites aux 4.14 et 4.24 de la présente note d'information.

### 3.5 AUTRES ELEMENTS A PRENDRE EN COMPTE

#### 3.51 RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDES

##### A. Identification du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

Comme cela est précisé dans la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes*, une anomalie significative est une « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière* ».

L'ensemble des normes d'exercice professionnel intègre par conséquent la possibilité de fraudes. La NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* définit les procédures d'audit spécifiques relatives à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les comptes et aux réponses à ce risque.

La NEP 240 s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir, comme cela est précisé au paragraphe 03 de cette norme :

- « *les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;*
- *le détournement d'actifs.* »

Il convient de préciser que le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes se distingue du risque de fraude.

Le risque de fraude est d'autant plus important qu'il y a de facteurs de risques de fraude<sup>16</sup>, lesquels favorisent l'émergence de la fraude. Et le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes est d'autant plus fort que le risque de fraude est important.

Dans le cadre de son audit, il appartient au commissaire aux comptes d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes et non d'identifier les fraudes.

En effet, tout risque de fraude et toute fraude ne se transforment pas en risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes précisément identifiés par le commissaire aux comptes sont considérés comme des risques significatifs décrits au 3.43 de la présente note d'information.

---

<sup>16</sup> Cf. annexe 3-1 de la présente note d'information.

Les procédures d'audit spécifiques relatives à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes sont définies aux paragraphes 12 à 18 de la NEP 240 précitée.

Ces procédures sont les suivantes :

« 12. Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- s'enquérir du risque de fraude ;
- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;
- analyser les facteurs de risque de fraude.

Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission.

13. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;
- de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

14. Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes chargées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

Il s'entretient également de ces questions avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité.

15. L'importance accordée par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce à la prévention de la fraude a une incidence sur le risque de fraude. Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont cet organe exerce sa surveillance sur les procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques.

16. Le commissaire aux comptes apprécie si les informations obtenues lors de ces entretiens indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Il peut relever des

*faits ou identifier des situations qui indiquent l'existence d'incitations ou de pressions à commettre des fraudes ou qui en offrent l'opportunité.*

*17. Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lui permettant de prendre connaissance de l'entité, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.*

*18. En complément, le commissaire aux comptes apprécie si des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. »*

La direction peut procéder à des arbitrages sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle entend mettre en œuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer. Il est dès lors important pour le commissaire aux comptes de prendre connaissance de la manière dont les contrôles ont été conçus, mis en œuvre et suivis par la direction afin de prévenir et détecter la fraude. Ce faisant, il peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à l'absence de séparation des tâches.

L'information recueillie à cette occasion peut être également utile au commissaire aux comptes pour identifier les facteurs de risques de fraude qui peuvent avoir une incidence sur son évaluation du risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes.

Dans les petites entités, la NEP 910 – *Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce (norme petites entreprises)* précise :

*« 07. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :*

*Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, le commissaire aux comptes utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.*

*La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.*

*08. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :*

*Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques. »*

Des exemples de facteurs de risques de fraude et de situations qui indiquent la possibilité de fraudes sont par ailleurs présentés en annexe 3 de la présente note d'information.

## **B. Risque de contournement par la direction des contrôles mis en place par l'entité**

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes prend en compte le risque que la direction, de par sa position privilégiée dans l'entité et de par sa connaissance du dispositif de contrôle interne, contourne les contrôles mis en place dont le fonctionnement est efficace par ailleurs.

Ce risque de contournement des contrôles par la direction est différent d'une entité à l'autre mais est présent quelle que soit l'entité auditée. Du fait du caractère imprévisible de la façon

dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste, quand bien même les contrôles ont été estimés efficaces, un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Les techniques auxquelles peut recourir la direction afin de contourner les contrôles sont par exemple :

- l'enregistrement d'écritures fictives ou le reclassement d'écritures, en particulier à l'approche de la clôture des comptes, pour manipuler le résultat d'exploitation ou pour atteindre d'autres objectifs ;
- la modification inappropriée des hypothèses et le changement dans le jugement relatifs à l'évaluation de certains postes ;
- l'omission, l'anticipation ou le report de la comptabilisation dans les comptes d'événements ou de transactions survenus ;
- la dissimulation ou l'omission volontaire de faits qui pourraient affecter les montants enregistrés dans les comptes ;
- la conclusion d'opérations complexes, structurées de façon à fausser la présentation de la situation financière de l'entité ou de ses performances ; ou
- l'altération des enregistrements comptables et des termes relatifs à des opérations importantes et inhabituelles.

### **C. Réponse aux risques identifiés**

La NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* définit comment le commissaire aux comptes répond à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des comptes pris dans leur ensemble en adaptant son approche générale.

« 20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- *reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;*
- *analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;*
- *introduit un élément d'imprévisibilité pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. »*

Le commissaire aux comptes peut adapter son approche générale en renforçant son esprit critique, par exemple :

- par une attention accrue dans le choix de la nature et du volume des documents justifiant les opérations à examiner ;
- en corroborant davantage les explications et les déclarations de la direction.

Le commissaire aux comptes peut renforcer son équipe par l'intervention de personnes ayant une compétence et une connaissance spécifiques dans certains domaines, tels que des spécialistes en matière de fraude et des experts en technologie de l'information ou des collaborateurs plus expérimentés.

Par exemple, si l'équipe d'audit a détecté un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, dû en particulier à un environnement de contrôle défaillant ou peu fiable, il conviendra d'augmenter le volume des travaux d'audit et les heures d'intervention des collaborateurs les plus expérimentés et du commissaire aux comptes et de prévoir des procédures d'audit différentes, dans leur conception ou dans leur calendrier, de celles mises en place les années précédentes. De manière générale, l'équipe d'audit doit prendre le recul nécessaire par rapport aux informations données par l'entité et faire preuve d'esprit critique.

En ce qui concerne l'élément d'imprévisibilité, il s'agit d'un élément particulièrement important car les personnes travaillant dans l'entité connaissent souvent bien les procédures d'audit généralement mises en œuvre. Elles savent, par conséquent, mieux cacher des opérations frauduleuses. Il est possible d'introduire un élément d'imprévisibilité dans l'audit de plusieurs manières :

- mise en place de nouveaux tests sur des comptes ou assertions généralement estimés avec un risque d'anomalies significatives faible ;
- utilisation de méthodes différentes de sélection des tests ;
- mise en place de procédures d'audit sur des sites différents de ceux habituellement contrôlés ou bien sur les mêmes sites, mais de façon inopinée (pour les tests de comptage des stocks par exemple) ;
- modifications dans le calendrier d'intervention.

L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions et la réponse aux risques identifiés, y compris la présomption de risque de fraude dans la comptabilisation des produits, sont abordées dans la partie 4 de la présente note d'information, et plus particulièrement dans la partie 4.31.

### **3.52 RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DU NON-RESPECT DES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES**

Comme indiqué dans la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, la prise de connaissance de l'entité porte notamment sur les aspects suivants, définis dans le paragraphe 13 de cette norme :

« 13. *Le commissaire aux comptes prend connaissance :*

- *du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;*
- (...) »

Cette prise de connaissance est abordée au 3.1 de la présente note d'information.

La NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires* définit les procédures d'audit à mettre en œuvre afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect éventuel de textes légaux et réglementaires.

La NEP 250 prévoit, au paragraphe 05, que le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- « des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ;
- des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires ;
- des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences. »

Elle distingue dans les paragraphes 06 et 07 les textes relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes et les autres textes.

*« 06. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes :*

- *il en acquiert une connaissance suffisante pour lui permettre de vérifier leur application ;*
- *(...).*

*07. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :*

- *il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes ;*
- *il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes. »*

La norme précitée précise par ailleurs :

*« 09. Lorsque, à l'issue de ces procédures, le commissaire aux comptes a un doute quant au respect, par l'entité, d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, il recueille des informations complémentaires pour lever ce doute et s'en entretient avec la direction. »*

Le non-respect par l'entité des textes légaux et réglementaires englobe les opérations effectuées par, ou au nom, de l'entité, ou pour son compte, par un membre de la direction ou par les employés. Ne sont pas visées les fautes personnelles sans lien avec les activités de l'entité commises par un membre de la direction ou les employés.

Les procédures suivantes, entre autres, peuvent aider les dirigeants à faire face à leurs responsabilités en termes de prévention et de détection du non-respect des textes :

- s'informer des obligations légales et réglementaires applicables à l'entité et s'assurer que les procédures mises en place sont conçues pour les respecter ;
- définir et faire appliquer des contrôles internes appropriés ;
- élaborer, diffuser et appliquer un code de conduite ;
- veiller à ce que les employés soient correctement formés et comprennent le code de conduite ;
- s'assurer du respect du code de conduite et prendre les mesures appropriées à l'égard des employés qui l'enfreignent ;
- se faire assister de conseils chargés de tenir l'entité informée des obligations légales ;
- tenir un registre dressant la liste des principaux textes que l'entité a l'obligation de respecter dans son secteur d'activité.

Dans les entités de plus grande taille, ces procédures peuvent être complétées en attribuant des responsabilités à :

- une fonction d'audit interne ;
- un comité d'audit ;
- un responsable conformité.

Sur la prise en compte des textes légaux et réglementaires par le commissaire aux comptes, se référer également à l'avis technique de la CNCC - *Le commissaire aux comptes et le respect des textes légaux et réglementaires* de novembre 2015.

### **3.53 RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE RELATIONS ET DE TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES**

Les procédures d'audit relatives à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de parties liées et de transactions avec les parties liées sont définies par la NEP 550 – *Relations et transactions avec les parties liées*.

La NEP 550 précise dans son paragraphe 02 :

« 02. Du fait des limites de l'audit, il existe un risque que le commissaire aux comptes ne détecte pas toutes les anomalies significatives contenues dans les comptes. Lorsqu'il existe des relations et des transactions avec des parties liées, ce risque est plus élevé car :

- la direction de l'entité n'a pas nécessairement connaissance de toutes les parties liées existantes ni de toutes les transactions réalisées avec les parties liées ;
- ces relations sont susceptibles d'engendrer un risque de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction ».

Des parties liées, en raison de leur capacité à exercer un contrôle ou une influence notable, peuvent être en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou sur sa direction. La prise en compte d'une telle situation est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Comme indiqué dans la NEP 550, la nature, la complexité et l'étendue des relations et transactions avec les parties liées sont des éléments à apprécier par le commissaire aux comptes pour évaluer le risque d'anomalies significatives.

Les facteurs de risques de fraude associés aux transactions avec les parties liées sont par exemple :

- les opérations à travers des structures complexes ;
- un système d'information de l'entité non paramétré de façon à identifier ou résumer les transactions entre l'entité et ses parties liées ;
- une direction n'ayant pas connaissance de toutes les parties liées ou de toutes les transactions avec les parties liées ;
- la réalisation de transactions avec les parties liées à des conditions qui ne sont pas normales.

La NEP 550 précitée précise, au paragraphe 08, que lors de la prise de connaissance de l'entité :

« 08. Le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- *de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent ;*
- *de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;*
- *de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis. »*

Le commissaire aux comptes n'a pas à rechercher activement l'existence de relations et de transactions avec des parties liées mais doit être vigilant lors de la réalisation de ses travaux d'audit. Le commissaire aux comptes est attentif aux accords et aux autres informations susceptibles d'indiquer l'existence de relations et de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas signalées, par exemple, à l'occasion de sa lecture des réponses aux confirmations directes envoyées par les banques, les informations données par les avocats, les procès-verbaux des réunions tenues par l'organe délibérant et de celles tenues par l'organe d'administration ou de surveillance et, le cas échéant, par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 du code de commerce.

Lorsque le commissaire aux comptes relève l'existence de parties liées ou de transactions importantes entre l'entité et des parties liées, non précédemment identifiées ou signalées par l'entité, la NEP 550 précitée indique :

*« 17. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des accords ou des informations constituant des indices de l'existence de parties liées ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas signalées, il apprécie si d'autres éléments permettent de confirmer leur existence.*

*18. Lorsque cette existence est confirmée, le commissaire aux comptes :*

- *en informe rapidement les autres membres de l'équipe d'audit ;*
- *demande à la direction d'identifier toutes les transactions existantes avec les nouvelles parties liées identifiées afin qu'il actualise son évaluation des risques ;*
- *analyse les raisons pour lesquelles les contrôles mis en place par l'entité n'ont pas permis d'identifier ou de signaler les relations ou les transactions avec les nouvelles parties liées identifiées ;*
- *révalue le risque que d'autres parties liées ou transactions importantes avec des parties liées ne soient pas identifiées ou signalées et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires s'il l'estime nécessaire ;*
- *met en œuvre des contrôles de substance sur les nouvelles parties liées identifiées ou sur les transactions importantes identifiées avec ces parties liées ;*
- *évalue, le cas échéant, les conséquences sur l'audit de l'omission intentionnelle par la direction d'informations concernant les parties liées. »*

## **A. Contrôles de l'entité relatifs aux parties liées**

La NEP 550 précitée dispose, au paragraphe 09 :

*« 09. Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :*

- *d'identifier et enregistrer les relations et transactions réalisées avec des parties liées et, le cas échéant, apprécier le caractère normal des conditions consenties ;*

- *de fournir dans l'annexe les informations prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité ;*
- *d'autoriser et approuver les transactions et accords importants conclus avec des parties liées ;*
- *d'autoriser et approuver les transactions et accords importants n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité.*

*Il met en œuvre les autres procédures qu'il estime nécessaires afin de compléter sa connaissance de ces contrôles. »*

Pour prendre connaissance des aspects de l'environnement de contrôle pertinents pour réduire les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, le commissaire aux comptes peut recueillir :

- les codes d'éthique internes mis en place et communiqués au personnel de l'entité et régissant les circonstances dans lesquelles l'entité peut conclure des transactions avec les parties liées ;
- les politiques de communication des intérêts que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont avec les parties liées et la définition au sein de l'entité des responsabilités pour identifier, comptabiliser et récapituler les transactions avec les parties liées ;
- les échanges entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur les transactions importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal de l'activité de l'entité, y compris la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se sont interrogées sur la logique économique de telles transactions (par exemple en obtenant un avis professionnel de conseils externes) ;
- les directives existantes relatives à l'approbation des transactions avec les parties liées lorsqu'il existe des conflits d'intérêts avérés ou perceptibles, telles que l'approbation par un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprenant des personnes indépendantes de la direction ;
- les revues périodiques conduites par les auditeurs internes, le cas échéant.

Les contrôles exercés sur les relations et les transactions avec les parties liées peuvent, dans certaines entités, être déficients ou inexistantes pour un certain nombre de raisons, telles que :

- le peu d'importance attachée par la direction à l'identification et à la communication des relations et des transactions avec les parties liées ;
- l'absence de surveillance appropriée de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- l'absence volontaire de tels contrôles susceptibles de révéler des informations que la direction considère comme sensibles, par exemple l'existence de transactions impliquant des membres de la famille des dirigeants ;
- une connaissance insuffisante de la direction des dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux parties liées.

Lorsque de tels contrôles sont inefficaces ou inexistantes, le commissaire aux comptes peut ne pas être en mesure de recueillir des éléments suffisants et appropriés sur les relations et les transactions avec les parties liées. Le commissaire aux comptes sera alors amené à considérer les incidences sur son approche générale et, le cas échéant, sur l'expression de son opinion.

## B. Liens avec les risques significatifs et le risque de fraude

La NEP 550 précitée précise :

« 14. Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées et détermine s'il se rapporte à un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière. Dans ce cadre, il considère que les transactions importantes réalisées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité augmentent ce risque.

15. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des facteurs de risque de fraude résultant de l'existence de parties liées, il prend en compte ces informations dans son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, effectuée en application de la norme d'exercice professionnel "Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes". L'existence, parmi les parties liées, de personnes physiques ayant une influence dominante peut constituer un facteur de risque de fraude ».

Ainsi lorsque le commissaire aux comptes identifie des transactions inhabituelles avec des parties liées, il évalue si elles présentent un risque significatif. Par exemple, la vente d'un bien immobilier à une partie liée peut présenter un risque significatif si la transaction n'est pas conclue à des conditions normales de marché.

### 3.54 ELEMENTS SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

La NEP 570 – *Continuité d'exploitation* définit les procédures d'audit à mettre en œuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

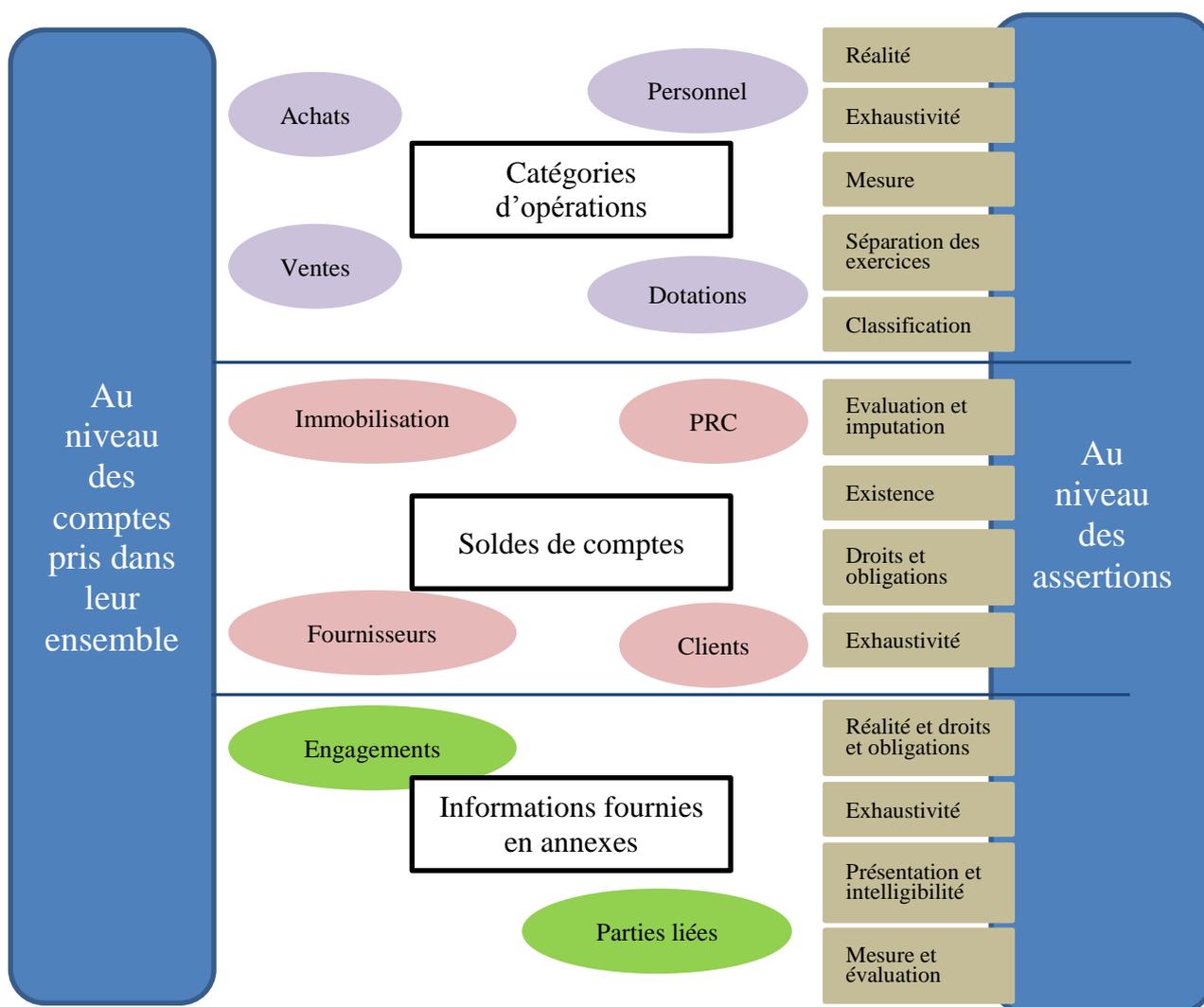
Elle précise :

« 04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments. »

La norme précitée précise ensuite les procédures à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes au regard des éléments identifiés. Ces procédures ne sont pas détaillées dans la présente note d'information. Des développements sur l'application de la NEP 570 et sur la procédure d'alerte sont fournis dans la note d'information de la CNCC NI.III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte*.

## 4 IDENTIFICATION ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS ET REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES

Outre les risques pouvant affecter une ou plusieurs assertions d'un ou plusieurs comptes que le commissaire aux comptes a pu identifier à l'occasion de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement (cf. 3.1 de la présente note d'information), il procède, pour tous les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe, à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour les assertions applicables.



## 4.1 IDENTIFICATION ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS

### 4.11 OBJECTIFS DE L'IDENTIFICATION ET DE L'EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS

L'objectif de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives pour les assertions applicables relatives aux comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe est de concevoir un programme de travail. Ce programme de travail est adapté à la nature et au niveau des risques et permet au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments nécessaires pour fonder son opinion, c'est-à-dire d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives (cf. 7.2 *Programme de travail* de la présente note d'information).

En effet, comme cela est précisé au paragraphe 03 de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, les assertions sont les « *critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes* ».

Ainsi, il convient de vérifier le respect par l'entité des assertions applicables relatives aux comptes significatifs et aux informations significatives fournies dans l'annexe, y compris celles pour lesquelles le risque d'anomalies significatives est estimé faible.

Le paragraphe 09 de la NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés* précise les assertions qui concernent le compte de résultat, celles qui s'appliquent au bilan ainsi que celles qui se rapportent aux comptes pris dans leur ensemble (y compris les notes annexes) :

« 09. *Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :*

*Assertions concernant les flux<sup>17</sup> d'opérations et les événements survenus au cours de la période :*

- *réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;*
- *exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;*
- *mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;*
- *séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;*
- *classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.*

*Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :*

<sup>17</sup> « Flux » d'opérations et « catégories » d'opérations sont synonymes. Les flux d'opérations s'entendent ici des flux au compte de résultat.

- *existence : les actifs et les passifs existent ;*
- *droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;*
- *exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;*
- *évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.*

*Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :*

- *réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;*
- *exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;*
- *présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;*
- *mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants. »*

Le commissaire aux comptes peut utiliser les assertions décrites ci-dessus ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects mentionnés aient été examinés. Par exemple, il est possible de combiner les assertions relatives aux opérations avec celles relatives aux soldes de comptes et celles relatives aux informations fournies dans l'annexe.

Par ailleurs, pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, il est possible de procéder à une évaluation du risque sans distinguer les deux composantes de ce risque en risque inhérent et en risque lié au contrôle, notions définies dans la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.*

## **4.12 RISQUES INHERENTS**

Le risque inhérent, selon la définition donnée au paragraphe 10 de la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* et comme cela a été rappelé au 1.1 de la présente note d'information, correspond « à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes. »

Le risque inhérent au niveau des assertions est ainsi la possibilité qu'une assertion portant sur un compte significatif ou une information significative fournie dans l'annexe ne soit pas respectée et que ce non-respect puisse entraîner une anomalie significative dans les comptes.

## **A. Exemples de risques inhérents au niveau des assertions**

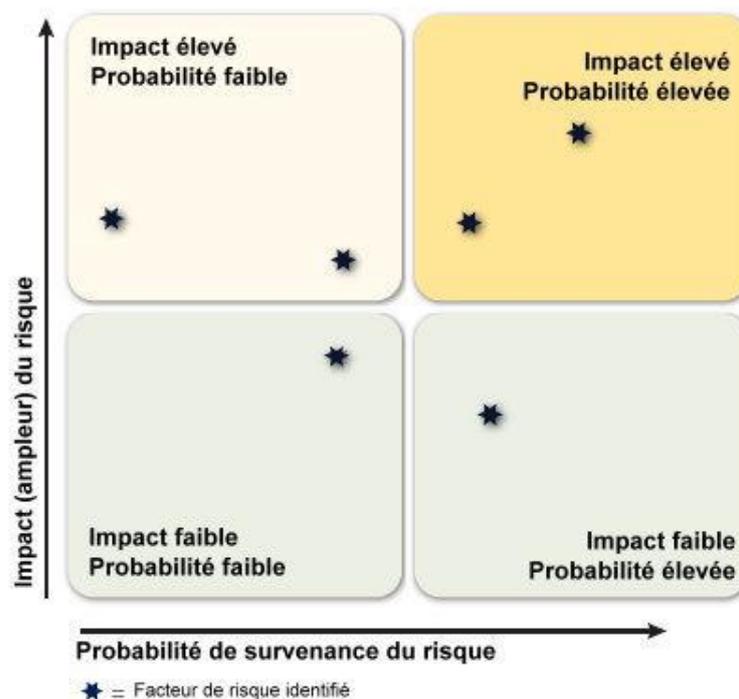
Selon les caractéristiques de l'entité et des comptes, le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions de certains comptes significatifs ou informations significatives fournies en annexe que pour d'autres. Par exemple :

- l'évolution technologique rapide dans un secteur d'activité peut rendre obsolète un processus de production ou un produit donné et augmenter de ce fait le risque d'une mauvaise évaluation des stocks ou de la valeur recouvrable des actifs industriels ;
- un renouvellement rapide de la liste des produits en catalogue peut créer des risques d'obsolescence rapide des stocks et entraîner des risques sur leur évaluation en fin d'exercice ;
- une entité qui fait crédit sur ses ventes présente un risque de contrepartie inhérent à sa politique commerciale pouvant se traduire par des risques d'erreur dans l'évaluation et/ou dans la classification des créances clients, risques que n'encourt pas une entité du même secteur encaissant ses ventes au comptant ;
- la complexité d'un processus industriel peut conduire à une détermination des prix de revient compliquée, présentant un risque d'erreur important quant à l'évaluation des stocks ;
- la difficulté à identifier le fait générateur de la reconnaissance du chiffre d'affaires chez un prestataire de services accomplissant des prestations continues ou combinant plusieurs services de nature différente peut conduire à des erreurs quant à l'exhaustivité ou la réalité des produits d'exploitation ou dans la séparation des exercices ;
- certains contrats complexes en matière de propriété intellectuelle peuvent être mal analysés, conduisant à la reconnaissance erronée de droits à un actif incorporel chez l'acheteur ;
- de façon générale, le risque inhérent est plus élevé dans le cas de calculs complexes ou de comptes comportant des montants provenant d'estimations comptables qui présentent un degré d'incertitude important.

## **B. Formalisation de l'identification et de l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions**

L'identification et l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions pour les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe peuvent prendre la forme de matrices de risques par compte et par assertion ou de tout autre moyen de documentation.

Le schéma suivant permet d'illustrer les éléments à prendre en compte lors de l'évaluation du risque inhérent pour les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe.



Source : “Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities” publié par l’IFAC – Small & Medium Practices Committee.

#### 4.13 RISQUES LIES AU CONTRÔLE

Comme cela a été rappelé dans la partie 1.1 de la présente note d’information, « *le risque lié au contrôle correspond au risque qu’une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l’entité et donc non corrigée en temps voulu.* »<sup>18</sup>

Au niveau des assertions, les contrôles pertinents pour l’audit sont essentiellement relatifs à la composante « procédures de contrôle interne »<sup>19</sup>.

##### A. Compréhension des processus clés et contrôles de l’entité pertinents pour l’audit au niveau des assertions

Il est important que le commissaire aux comptes décrive et documente sa compréhension des processus clés quand bien même il n’a pas l’intention de s’appuyer sur les contrôles de l’entité. En pratique, cela peut se traduire par la réalisation d’un test de cheminement ou par tout autre moyen.

C’est à cette occasion que le commissaire aux comptes identifie les contrôles pertinents de l’entité sur lesquels il a l’intention de s’appuyer (cf. 4.13 B. de la présente note d’information). Il convient de préciser que le commissaire aux comptes n’a pas à documenter tous les contrôles de l’entité.

<sup>18</sup> Paragraphe 10 de la NEP 200 – Principes applicables à l’audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.

<sup>19</sup> Cf. 3.25 de la présente note d’information.

## B. Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles pertinents

Les travaux du commissaire aux comptes relatifs aux contrôles de l'entité qu'il estime pertinents pour l'audit ne consistent pas seulement à décrire ces contrôles mais impliquent d'évaluer leur conception au regard des assertions concernées et de vérifier s'ils sont effectivement mis en œuvre. Par exemple, en vérifiant pour une opération que le contrôle est bien mis en œuvre tel que décrit.

Comme cela a été précisé au 2.21 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit lorsqu'il<sup>20</sup> :

- a identifié un risque significatif, quand bien même il ne souhaiterait pas s'appuyer sur ces contrôles (cas obligatoire indépendamment de la stratégie d'audit) ;
- considère que les contrôles de substance<sup>21</sup> seuls ne permettront pas d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur la ou les assertions à vérifier (par exemple, flux d'opérations très importants comptabilisés par un processus automatisé avec peu ou pas d'interventions manuelles). Dans ce cas, il testera également leur efficacité en réalisant des tests de procédures si la conception et la mise en œuvre des contrôles sont satisfaisantes (cas obligatoire indépendamment de la stratégie d'audit) ;
- souhaite s'appuyer sur les contrôles de l'entité pour réduire le risque d'anomalies significatives et/ou pour limiter l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre. Dans ce cas, il testera également leur efficacité par des tests de procédure si la conception et la mise en œuvre du contrôle sont satisfaisantes.

La NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives* indique, au paragraphe 17 :

« 17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou corriger les anomalies significatives dans les comptes ».

Ainsi, les contrôles peuvent être des contrôles de prévention ou de détection et le commissaire aux comptes déterminera lesquels sont les plus efficaces.

Dans le cas de l'identification d'un risque significatif et dans le cas où des contrôles de substance seuls ne sont pas suffisants, indépendamment du jugement professionnel du commissaire aux comptes, la NEP 315 précitée impose d'évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité considérés comme pertinents pour l'audit.

En revanche, dans les autres cas, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour apprécier s'il va évaluer la conception et la mise en œuvre de certains contrôles de l'entité. Le jugement du commissaire aux comptes est influencé par l'importance du risque qu'il a identifié au niveau d'une assertion et par le fait qu'il considère qu'il est probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle de l'entité pour réduire l'étendue des contrôles de substance. Se référer sur ce point au schéma présenté au 2.1 de la présente note d'information.

<sup>20</sup> NEP 315, paragraphe 16.

<sup>21</sup> Les contrôles de substance se composent des tests de détail et des procédures analytiques.

Lorsque le commissaire aux comptes conclut que la conception du contrôle est satisfaisante, il évalue s'il est mis en œuvre. L'évaluation de la mise en œuvre d'un contrôle consiste à vérifier que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. La vérification ne peut pas se réduire à un simple entretien avec l'entité. En pratique, cela peut se traduire par la réalisation d'un test de cheminement ou par tout autre moyen.

Ainsi, un audit ne requiert pas l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre de tous les contrôles de l'entité pour chaque compte significatif ou pour chaque assertion applicable relative à ces comptes.

Par exemple, sur le processus ventes/clients :

- pour répondre à l'assertion existence des créances, des contrôles de substance tels que des confirmations directes peuvent être estimés suffisants et efficaces, sans qu'il soit nécessaire de tester l'efficacité des contrôles de l'entité. Cette position peut être retenue quel que soit le niveau du risque inhérent<sup>22</sup>. Si celui-ci est élevé, il conviendra d'étendre le nombre de confirmations et/ou de les compléter par d'autres contrôles de substance ;
- pour répondre à l'assertion exhaustivité, le commissaire aux comptes pourra choisir notamment de s'appuyer sur les contrôles existants mis en place par l'entité, par exemple des rapprochements systématiques et séquentiellement prouvés entre les bons de livraison et les factures, alors même que des contrôles de substance seuls auraient pu être envisagés sous réserve d'une étendue suffisante. Cette position peut être retenue quand bien même le risque inhérent serait évalué comme faible, si le commissaire aux comptes estime qu'au cas d'espèce les tests de procédures permettront de réduire l'étendue des contrôles de substance.

Lorsque, selon le cas, le commissaire aux comptes doit ou choisit d'évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité relatifs à une assertion et que plusieurs contrôles ont le même objectif, il n'est pas nécessaire qu'il évalue tous les contrôles ayant le même objectif.

Lorsque le processus de traitement des opérations est fortement automatisé avec peu ou pas d'intervention manuelle, il peut, dans certains cas, ne pas être possible d'effectuer seulement des contrôles de substance. Par exemple, le commissaire aux comptes peut considérer que ceci est le cas lorsqu'une masse importante d'informations est initiée, enregistrée, traitée et présentée uniquement sous un format électronique. Dans ce cas :

- les éléments ne peuvent être disponibles que sous une forme électronique et leur caractère suffisant et approprié dépend de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité ;
- lorsque les contrôles appropriés ne fonctionnent pas de manière efficace, la probabilité que des informations soient générées ou modifiées de façon incorrecte et que ceci ne soit pas détecté est particulièrement importante.

Ainsi, le commissaire aux comptes devra s'appuyer sur le contrôle interne et pourra estimer dans certains cas qu'il a besoin de recourir aux travaux d'un expert en informatique.

Par exemple, cas d'un opérateur téléphonique qui utilise des systèmes intégrés pour :

- créer un récapitulatif des prestations fournies à ses clients ;
- initier et mettre en œuvre la facturation de ces prestations ;

---

<sup>22</sup> En ce qui concerne l'évaluation du risque, se référer au 4.12 de la présente note d'information.

- procéder électroniquement aux enregistrements comptables ;

l'ensemble étant intégré dans le système informatique utilisé pour produire les comptes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes devra s'appuyer sur les contrôles de l'entité.

Dans les petites entités, le commissaire aux comptes ne pourra pas toujours identifier des contrôles de l'entité dont la conception sera suffisamment adaptée pour que la vérification de leur efficacité permette de justifier la limitation des contrôles de substance. Cela ne signifie pas qu'il n'existe pas de contrôle interne dans les petites entités, mais que celui qui existe n'a pas toujours un degré de fiabilité et/ou de documentation suffisant pour que le commissaire aux comptes puisse le prendre en considération au niveau des assertions. La réalisation de tests de procédures pour vérifier l'efficacité des contrôles pertinents pour l'audit sera donc parfois limitée. Cependant, la simplicité des opérations permettra très souvent au commissaire aux comptes d'obtenir des éléments suffisants et appropriés pour conclure en effectuant des sondages bien orientés et approfondis sur les comptes et des réconciliations globales entre les différentes sources d'information.

### **C. Caractéristiques des éléments manuels et automatisés des contrôles de l'entité**

Les contrôles de l'entité comportent des éléments manuels et des éléments automatisés.

Le poids relatif des contrôles manuels et automatisés dépend de la part des traitements manuels par rapport aux traitements informatisés et de la nature et de la complexité du système informatique utilisé.

Les contrôles manuels peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues d'opérations ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Ils peuvent ou non porter sur les applications informatiques. Lorsque c'est le cas ils ont pour but de vérifier le fonctionnement efficace des traitements automatisés.

Les contrôles manuels peuvent être moins fiables que les contrôles automatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés et ils sont également davantage exposés à de simples erreurs ou manipulations. L'application constante d'un contrôle manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée.

Dès lors que des contrôles peuvent être automatisés de manière adéquate ils sont préférables aux contrôles manuels, qu'il s'agisse de contrôles sur des processus ou de contrôles sur des opérations spécifiques.

Les contrôles se font souvent par une combinaison de contrôles informatisés et de contrôles manuels. Par exemple, de tels contrôles peuvent consister en l'édition d'un état de saisie des données permettant un contrôle de séquence numérique et le suivi manuel des anomalies relevées.

Quelles que soient les fonctionnalités de l'application, la qualité des informations produites dépend :

- de la fiabilité des données de base ;
- du correct paramétrage du logiciel ;
- de la rigueur dans l'application des procédures d'utilisation du logiciel ;
- du niveau de contrôle automatisé que permet le logiciel.

## D. Evaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions

Lorsqu'il procède à l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du (ou des) contrôle(s) de l'entité pertinent(s) pour son audit relatif(s) à une assertion, le commissaire aux comptes peut relever que :

- la conception du (ou des) contrôle(s) de l'entité ne permet en fait pas de prévenir ou de détecter l'anomalie visée (non réalité ou non exhaustivité...) ;
- la conception du (ou des) contrôle(s) de l'entité est en théorie adaptée mais que le (ou les) contrôle(s) n'est (ne sont) pas effectivement mis en œuvre au sein du service concerné de l'entité ;
- il n'existe pas de contrôle de l'entité pour l'assertion concernée.

Dans ces situations, le commissaire aux comptes ne pourra pas s'appuyer sur les contrôles de l'entité, il ne réalisera pas de tests de procédures et mettra uniquement en œuvre des contrôles de substance.

Cette situation peut parfois constituer, à ce stade de la mission, une limitation à l'obtention du niveau d'assurance recherchée si le commissaire aux comptes a considéré que des contrôles de substance seuls ne lui permettraient pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier la réalisation de certaines assertions.

Lorsque la conception et la mise en œuvre du (ou des) contrôle(s) sont satisfaisantes, le risque lié au contrôle peut, de façon préliminaire être estimé faible, dans l'attente de la réalisation de tests de procédures (cf. 4.22 de la présente note d'information) afin d'en vérifier l'efficacité.

Cette efficacité peut, dans certains cas, avoir déjà été testée lors des exercices précédents (cf. 4.4 de la présente note d'information)

### 4.14 RISQUES SIGNIFICATIFS

Comme cela est mentionné au 3.43 de la présente note d'information, certains risques inhérents peuvent être des risques significatifs. Le commissaire aux comptes a pu identifier de tels risques lors de la prise de connaissance de l'entité mais il est possible qu'il en relève lors de l'identification et de l'évaluation des risques au niveau des assertions. Dans tous les cas, il évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité relatifs à ce risque quand bien même il ne souhaiterait pas (ou ne serait pas obligé) de s'appuyer sur ces contrôles.

### 4.15 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS

Comme cela est rappelé au 1.2 de la présente note d'information, la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* précise :

« 10. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

*Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.*

*Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. »*

L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut être formalisée, par exemple, en résumant pour chaque assertion sur les comptes significatifs et les informations significatives fournies dans l'annexe par :

- l'évaluation du risque inhérent et, le cas échéant, les motifs de cette évaluation,
- l'évaluation du risque lié au contrôle et, le cas échéant, les tests que l'on envisage de mettre en œuvre et une description des contrôles.

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas identifié de contrôle de l'entité pertinent ou que les contrôles ne sont pas efficaces, l'évaluation du risque d'anomalies significatives est celle du risque inhérent.

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des contrôles pertinents pour lesquels l'efficacité, à ce stade, est présumée, ces contrôles viennent diminuer le risque d'anomalies significatives.

Les tests de procédures réalisés par la suite sur ces contrôles pertinents viendront confirmer ou infirmer l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

L'incidence sur le programme de travail de cette évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions est traitée dans la partie 4.2 *Réponses aux risques identifiés au niveau des assertions* de la présente note d'information.

## **4.2 REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES AU NIVEAU DES ASSERTIONS**

### **4.2.1 CONCEPTION DES PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN ŒUVRE**

Au fur et à mesure de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes élabore son programme de travail.

La NEP 330 – *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* indique, aux paragraphes 05 et 06 :

*« 05. En réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.*

*Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.<sup>23</sup>*

*Le commissaire aux comptes détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.*

<sup>23</sup> Ce paragraphe doit être lu avec le paragraphe 21 de la NEP 330 qui précise que « *Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.* » Ainsi, des tests de procédures seuls ne peuvent jamais suffire.

06. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe,
- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles ».

Comme le précise la norme, il convient de mettre en évidence le lien entre les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et les procédures d'audit qui y répondent.

Afin d'améliorer cette formalisation, il peut être efficace de préciser les procédures d'audit prévues pour un compte directement au regard de l'évaluation des risques au niveau des assertions.

La conception des procédures d'audit n'est pas une phase particulière de la démarche d'audit mais bien la résultante directe de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions décrite ci-avant.

Les paragraphes 07 et 08 de la NEP 330 précitée donnent des indications sur la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit :

« 07. La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

08. En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des procédures d'audit en cours d'exercice, en plus de celles qui seront mises en œuvre après la fin de l'exercice. Ce choix dépend notamment du niveau et de la nature du risque d'anomalies significatives, de l'environnement de contrôle interne et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple. »

En pratique, la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre dépendent :

- des assertions à vérifier (vérifier l'exhaustivité des opérations enregistrées dans un compte ou vérifier leur mesure par exemple) ;
- des informations disponibles dans l'entité (chaque entité dispose de supports de saisie et d'enregistrement et de modes de classement particuliers) ;
- des caractéristiques des comptes concernés (comptes enregistrant de nombreuses opérations dont l'enregistrement est automatisé, utilisation d'écritures « manuelles », présence de montants estimés) ;
- de l'évaluation du risque d'anomalies significatives et du seuil de planification retenu.

La NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés* prévoit aux paragraphes 06, 07, 10 et 11 :

« 06. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.

*Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés.*

*La quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Ainsi, en principe :*

- *les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en œuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;*
- *les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;*
- *les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;*
- *les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;*
- *enfin, les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.*

*07. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations.*

*Ainsi, lorsqu'un élément collecté n'est pas cohérent par rapport à un autre, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en place pour élucider cette incohérence.*

*10. Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :*

- *l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;*
- *l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;*
- *l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;*
- *la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;*
- *la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;*
- *la vérification d'un calcul ;*
- *la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;*
- *les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :*
  - *de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ; et*

- de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

11. Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes. »

## 4.22 TESTS DE PROCEDURES

Comme cela est précisé ci-dessus, le commissaire aux comptes dispose de deux types de procédures d'audit pour collecter les éléments suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion : les tests de procédures et les contrôles de substance.

Selon la NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques*, paragraphe 09 :

« 09. Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions. »

Selon la NEP 330 précitée, paragraphe 10 :

« 10. Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. »

Les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes réalisera des tests de procédures sont développées dans la partie 4.13 de la présente note d'information.

En fait, les tests de procédures servent à confirmer l'efficacité, présumée dans un premier temps, des contrôles pertinents pour l'audit. Cela est nécessaire dès lors que le commissaire aux comptes a choisi de, ou doit, s'appuyer sur ces contrôles pour réduire la nature et l'étendue des contrôles de substance.

### A. Nature et étendue des tests de procédures

Les tests de procédures ont pour but de tester l'efficacité des contrôles en vérifiant qu'ils sont réalisés :

- selon les modalités prévues ;
- aux moments adéquats ;
- de façon constante tout au long de la période contrôlée ;
- par la bonne personne ou le bon moyen.

Lors de la conception du test de procédures, il apparaît nécessaire de s'assurer, le cas échéant, de la fiabilité des éléments sous-tendant le contrôle.

Par exemple, le test de procédure peut consister à revoir un état d'exceptions et le traitement de ces exceptions. Il est alors nécessaire de tester la fiabilité (exhaustivité et exactitude) de l'état d'exception lui-même.

Le paragraphe 12 de la NEP 330 précitée précise :

« 12. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures. »

## **B. Calendrier des tests de procédures**

En termes de calendrier, les tests de procédures sont souvent réalisés avant la clôture des comptes.

Dans ce cas, le paragraphe 13 de la NEP 330 précitée indique :

« 13. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles de l'entité durant une période intermédiaire, il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. »

## **C. Evaluation de l'efficacité des contrôles testés**

Lorsqu'il apparaît, lors de la mise en œuvre des tests de procédures, que les contrôles n'ont pas fonctionné comme prévu, le commissaire aux comptes procède à des analyses afin d'en comprendre les causes et d'en mesurer les conséquences sur l'audit.

Selon les résultats de cette analyse, le commissaire aux comptes peut estimer que :

- les tests de procédures réalisés fournissent cependant une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- il est nécessaire de répondre aux risques d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance plus étendus ;
- des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires. Néanmoins, il convient de noter qu'il est rarement utile d'étendre le nombre de tests de procédures lorsque ceux déjà réalisés ne sont pas satisfaisants.

## **4.23 CONTROLES DE SUBSTANCE**

Selon la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, paragraphe 07, la définition des contrôles de substance est la suivante :

« 07. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques. »

La NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* indique :

« 21. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. »

Ainsi, le commissaire aux comptes réalise obligatoirement des contrôles de substance pour tous les comptes significatifs, quand bien même le risque inhérent est estimé faible et que des tests de procédures ont été, par ailleurs, effectués.

Cette obligation résulte du fait que l'évaluation des risques par le commissaire aux comptes relève du jugement professionnel et qu'il existe des limitations inhérentes au contrôle interne, y compris le fait que la direction puisse passer outre les contrôles en place.

Par conséquent, dans certains cas (cf. 4.13 B. de la présente note d'information), il est possible de mettre en œuvre uniquement des contrôles de substance mais, à l'inverse, il n'est jamais possible de faire des tests de procédures seuls sur des comptes significatifs.

## **A. Nature des contrôles de substance**

Comme précisé ci-dessus les contrôles de substance peuvent être des tests de détail ou des procédures analytiques de substance.

Ces notions sont définies dans la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, aux paragraphes 10 et 11 :

« 10. *Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :*

- *de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et*
- *de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.*

11. *Test de détail : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe. »*

Le commissaire aux comptes détermine le type de contrôle de substance qu'il souhaite utiliser (tests de détail et/ou procédures analytiques de substance).

Les tests de détail sont souvent plus pertinents pour couvrir certaines assertions telles que l'existence et l'évaluation.

En revanche, les procédures analytiques sont plus adaptées pour de grandes quantités d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps (par exemple pour les dotations aux amortissements linéaires et les frais financiers sur emprunts) et pour couvrir des assertions telles que l'exhaustivité.

Attention, les procédures analytiques utilisées comme contrôles de substance doivent répondre à des caractéristiques plus contraignantes que celles réalisées au début et à la fin de l'audit. Il convient de se référer sur ce point à la note d'information de la CNCC NI.VIII – *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques*.

## **B. Etendue des contrôles de substance**

La NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* précise que :

« 19. *Plus le commissaire aux comptes estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires. »*

Pour les petites entités, la NEP 910 – *Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce (norme petites entreprises)* précise :

« 09. *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :*

*Le commissaire aux comptes peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable. »*

### **C. Calendrier des contrôles de substance**

La NEP 330 précitée dispose que :

« 20. *Lorsque les contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, le commissaire aux comptes met en œuvre des contrôles de substance complémentaires, en association ou non avec des tests de procédures, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses contrôles de la date intermédiaire à la fin de l'exercice. »*

Par exemple, si le commissaire aux comptes a réalisé une confirmation clients au 30 septembre, il met en œuvre des procédures d'audit sur la période du 30 septembre au 31 décembre permettant de démontrer que la conclusion de ses contrôles au 30 septembre sont toujours valables au 31 décembre.

Lorsqu'à l'issue de son évaluation du risque d'anomalies significatives le commissaire aux comptes estime qu'il ne pourra pas s'appuyer sur le contrôle interne et qu'il est possible de recourir à des contrôles de substance seuls, il interviendra en grande partie après la clôture pour réaliser des contrôles de substance étendus.

#### **4.24 RISQUES SIGNIFICATIFS**

La NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* précise au paragraphe 18 que :

« 18. *Lorsque (...) le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. »*

Par exemple, lorsque le commissaire aux comptes a identifié un risque significatif de surévaluation du chiffre d'affaires relatif à des contrats de vente complexes, il peut estimer nécessaire :

- de compléter la demande de confirmation des soldes clients en demandant également la confirmation des conditions spécifiques des contrats de vente ;
- de réaliser également des demandes d'information auprès du personnel non financier concernant toutes les modifications des accords commerciaux et des accords de livraison.

Pour information, la norme ISA 330 ajoute que si les procédures d'audit relatives à ces risques consistent uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure des tests de détail.

## 4.25 UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT

Pour répondre aux risques d'anomalies significatives identifiés, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire appel à un expert.

Dans ce cas, il applique la NEP 620 – *Intervention d'un expert*.

Cette norme prévoit aux paragraphes 05 à 11 :

« 05. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de collecter des éléments à partir des travaux réalisés par un expert. Tel peut être le cas, notamment, pour :

- l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des œuvres d'art ou des pierres précieuses ;
- la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
- la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
- l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;
- l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.

06. Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux d'un expert dans le cadre de sa mission d'audit, il tient compte notamment :

- du risque d'anomalies significatives dû à la nature, à la complexité et au caractère significatif de l'élément concerné ;
- de la quantité et de la qualité des autres éléments pouvant être collectés.

07. Le commissaire aux comptes choisit un expert indépendant de l'entité.

08. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné. Le commissaire aux comptes tient compte notamment :

- des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
- de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

09. Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :

- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;
- le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;
- apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08.

10. Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est pas indépendant de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait appel à un autre expert.

*11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert. »*

A noter que lorsqu'il recourt à un expert, le commissaire aux comptes évalue les travaux de l'expert et vérifie que les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les comptes.

## **4.3 AUTRES ELEMENTS A PRENDRE EN COMPTE AU NIVEAU DES ASSERTIONS**

### **4.31 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDES ET REPONSE AUX RISQUES**

Comme cela a été abordé au 3.51 de la présente note d'information relatif au risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le paragraphe 19 de la NEP 240 – *Prise en compte de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* dispose :

*« 19. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il évalue, dans tous les cas, la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité qui se rapportent à ces risques.*

*Il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, lorsque le commissaire aux comptes estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier. »*

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes précisément identifié au niveau d'une ou plusieurs assertions, ce risque est un risque significatif (cf. 3.51 de la présente note d'information).

Pour ce qui concerne l'évaluation des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour faire face à ces risques, il convient de se reporter au 4.13 de la présente note d'information.

La NEP 240 précitée présume qu'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, le commissaire aux comptes évalue, en fonction de la nature des produits et des caractéristiques des flux, quelles assertions peuvent être à l'origine d'un tel risque. Par exemple, les assertions réalité, exhaustivité ou séparation des exercices. Lorsqu'il estime qu'aucune assertion relative aux produits ne présente de risque de fraude, le commissaire aux comptes motive cette conclusion dans son dossier.

Le paragraphe 21 de la NEP 240 précitée précise :

*« 21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent. Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur ou encore de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées. »*

La NEP 240 impose par ailleurs des procédures d'audit à réaliser indépendamment de celles identifiées ci-dessus. Ces procédures sont abordées dans la partie 5 de la présente note d'information.

#### **4.32 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DU NON-RESPECT DE TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES ET REPONSE AUX RISQUES**

La NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires* prévoit :

« 11. Lorsqu'il identifie un cas de non-respect d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes :

- apprécie si ce non-respect conduit à une anomalie significative dans les comptes ;
- en analyse l'incidence sur son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments collectés, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction. »

#### **4.33 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET REPONSE AUX RISQUES**

La NEP 540 – *Appréciation des estimations comptables* précise :

« 04. En fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et des caractéristiques de l'actif ou du passif concerné, les estimations comptables peuvent être simples ou complexes et contenir une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement.

05. Certaines estimations comptables sont susceptibles de n'entraîner qu'un risque d'anomalies significatives faible.

Il en est ainsi, par exemple, des estimations comptables relatives à des opérations courantes, qui sont régulièrement réalisées et actualisées, pour lesquelles les méthodes prescrites par le référentiel comptable sont simples et facilement applicables.

06. Les estimations comptables relatives à des opérations non courantes, en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses fortes laissant une place importante au jugement de la direction peuvent entraîner un risque élevé d'anomalies significatives.

Il en est ainsi des estimations comptables relatives aux coûts que certains litiges en cours sont susceptibles d'engendrer ou des estimations comptables d'instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché.

07. Lorsque les estimations comptables laissent une part importante au jugement, les objectifs poursuivis par la direction, qui pourrait, volontairement ou non, orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, peuvent entraîner un risque d'anomalies significatives ».

Les procédures d'audit spécifiques relatives à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant d'estimations comptables sont définies par la NEP 540 précitée, aux paragraphes 08 à 10 :

« 08. Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ;
- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ;
- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ;
- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

09. Le commissaire aux comptes prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables.

10. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- des procédures de contrôle interne mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ;
- de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives. »

Ces procédures d'audit permettent au commissaire aux comptes de mesurer le risque d'anomalie significative s'attachant à certaines estimations en fonction notamment du degré d'incertitude et de jugement qu'elles comportent.

Voici quelques exemples de facteurs susceptibles d'influer sur le degré d'incertitude et de jugement associé à une estimation comptable :

- la sensibilité de l'estimation comptable aux changements dans les hypothèses ;
- l'existence de techniques d'évaluation reconnues susceptibles d'atténuer l'incertitude ou le jugement (même s'il peut cependant arriver que la subjectivité des hypothèses retenues comme variables d'entrée entraîne une incertitude) ;
- l'horizon prévisionnel et la pertinence des données tirées des événements passés pour prévoir des événements futurs ;
- l'existence de données fiables provenant de sources externes ;
- la mesure dans laquelle l'estimation comptable est fondée sur des variables observables ou inobservables.

En réponse à ces risques, la NEP 540 – *Appréciation des estimations comptables* précise que :

« 11. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations comptables retenues par la direction, et, le cas échéant, de l'information fournie dans l'annexe sur ces estimations.

12. Le commissaire aux comptes apprécie si les estimations comptables sont conformes aux règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable.

13. En fonction de l'estimation comptable qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes choisit de mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures d'audit suivantes :

- vérification du mode de calcul suivi pour procéder à l'estimation ;
- utilisation de sa propre estimation pour la comparer avec l'estimation retenue par la direction ;
- examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice de l'estimation.

14. Lorsqu'il procède à la vérification du mode de calcul suivi, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation comptable et contrôle les calculs effectués par l'entité.

En outre, il vérifie, le cas échéant, que l'estimation retenue a été validée par la direction, au niveau de responsabilité approprié, conformément au processus défini par l'entité.

15. Pour la mise en œuvre des procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser les travaux d'un expert. »

Lorsque le commissaire aux comptes estime qu'il n'a pas les compétences requises pour apprécier certaines estimations comptables complexes, il recourt à un expert. Par exemple, si la valorisation des participations dans l'entité auditée repose sur l'actualisation des flux de trésorerie futurs des entités détenues, il pourra décider de recourir à un expert capable notamment de valider le taux d'actualisation retenu.

#### **4.34 RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE RELATIONS ET DE TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES ET REPONSE AUX RISQUES**

La NEP 550 – *Relations et transactions avec les parties liées* prévoit aux paragraphes 16 à 20 :

« 16. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques », le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit permettant de répondre au risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit, comprennent celles prévues dans les situations visées aux paragraphes 17 à 20. »

Les paragraphes 17 et 18, relatifs au cas où le commissaire aux comptes identifie des parties liées ou des transactions importantes non précédemment identifiées ou signalées par l'entité, sont abordés au 3.53 de la présente note d'information.

Les paragraphes 19 et 20 concernent respectivement :

- les transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité ;
- l'assertion selon laquelle les transactions avec les parties liées ont été réalisées à des conditions de concurrence normale.

« 19. Concernant les transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, le commissaire aux comptes :

- analyse les contrats ou accords concernés et apprécie si :
  - l'absence de justification économique de ces transactions ne constitue pas un indice de détournement d'actifs ou d'actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes ou de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
  - les termes et conditions de ces transactions sont cohérents avec les explications de la direction et ;
  - ces transactions ont été correctement comptabilisées et présentées dans les notes annexes conformément au référentiel comptable applicable ;
- vérifie que ces transactions ont été dûment autorisées et approuvées.

20. Lorsque la direction pose l'assertion que certaines transactions avec des parties liées sont réalisées à des conditions de concurrence normale et utilise cette assertion pour les besoins de l'établissement des comptes, le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés justifiant cette assertion. Pour ce faire, il met en œuvre des tests dont l'étendue est déterminée en fonction de son évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par la direction concernant les transactions avec les parties liées. »

#### 4.4 TRAVAUX LORS DE L'AUDIT DES EXERCICES SUIVANTS

Lors de l'audit des exercices suivants, le commissaire aux comptes peut capitaliser sur les informations recueillies pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives, dont des éléments sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, collectés au cours des exercices précédents.

Le paragraphe 19 de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* dispose que :

« 19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations ».

En ce qui concerne les tests de procédures, le paragraphe 14 de la NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* indique :

« 14. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants ».

Par exemple, lors de ses entretiens avec la direction, il peut s'informer des changements intervenus dans l'entité au cours de l'exercice notamment la prise en compte des recommandations réalisées lors de l'audit de l'exercice précédent.

S'il détecte des changements affectant les contrôles de l'entité pour lesquels il a l'intention d'utiliser les travaux de l'exercice précédent, la NEP 330 précitée précise qu'il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission (paragraphe 15).

Si aucun changement n'a affecté ces contrôles, le commissaire aux comptes « teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas

*l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants » (paragraphe 16 de la NEP 330).*

En pratique, le commissaire aux comptes peut soit :

- répartir les tests affectant un même flux d'opérations sur les trois ans ;
- décider de tester tous les contrôles d'un même flux une année et s'appuyer sur ces travaux pour les deux années suivantes.

Le commissaire aux comptes peut donc envisager l'une des deux possibilités (en retenant l'hypothèse que chaque contrôle répond à une assertion donnée) :

– Première hypothèse : répartition des tests affectant un même flux sur les trois ans :

Flux de transactions	Année 1			Année 2			Année 3			Année 4		
Fournisseurs / Achat de matières premières	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C
	Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Test de procédure	Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)	Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)
Personnel	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F
	Test de procédure			Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)	Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)
Stocks	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I
	Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)	Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)	Test de procédure	Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		Test de procédure

- Seconde hypothèse : décision de tester tous les contrôles d'un même flux une année et de s'appuyer sur ces travaux pour les deux années suivantes :

Flux de transactions	Année 1			Année 2			Année 3			Année 4		
Fournisseurs / Achat de matières premières	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C	Contrôle A	Contrôle B	Contrôle C
	Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)			Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		
Personnel	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F	Contrôle D	Contrôle E	Contrôle F
	Test de procédure			Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)		
Stocks	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I	Contrôle G	Contrôle H	Contrôle I
	Test de procédure			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)			Conception et mise en œuvre (documentation de l'absence de changement)			Test de procédure		

Cependant, des contrôles doivent être testés chaque exercice. Il n'est pas possible de tester une année tous les contrôles des comptes significatifs et de ne pas effectuer de tests les deux années suivantes.

Le commissaire aux comptes exerce donc son jugement professionnel afin de décider de s'appuyer ou non sur les éléments recueillis au cours des années précédentes, à l'exception des contrôles de l'entité qui répondent à un risque significatif prévue au paragraphe 17 de la NEP 330 précitée :

*« 17. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent. »*

Lorsque le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité des contrôles de l'entité et que ces contrôles répondent à un risque significatif, il teste l'efficacité de ces contrôles à chaque exercice. Autrement dit, il ne peut mettre en œuvre une rotation sur ces contrôles.

## 5 PROCEDURES D'AUDIT ADDITIONNELLES

### 5.1 CONTROLES DE SUBSTANCE PORTANT SUR LE PROCESSUS D'ELABORATION DES COMPTES

En complément des travaux réalisés tout au long de la mission, la NEP 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* impose certaines procédures d'audit relatives à la préparation des comptes à réaliser dans tous les cas :

Cette norme précise, au paragraphe 22 :

« 22. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures comptables significatives, y compris [ainsi que]<sup>24</sup> des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe. »

De façon générale, par écriture comptable, on entend les enregistrements des opérations dans le système comptable de façon automatisée ou manuelle.

Les ajustements, au sens du paragraphe 22 de la NEP 330 précitée, concernent toute intervention sur les comptes qui ne se manifeste pas par une écriture comptable. Par exemple :

- cas d'une entité qui élabore ses comptes annuels sur l'outil Excel et qui enregistre certains montants directement dans le bilan et le compte de résultat sans les comptabiliser dans le système comptable (grand livre / balance générale) ;
- cas d'une entité dans laquelle la direction change dans l'annexe le classement des emprunts de long terme à court terme.

Le commissaire aux comptes s'assure que toutes les écritures comptables significatives et les ajustements significatifs passés dans le cadre de la préparation des comptes ont bien fait l'objet de contrôles de substance.

Le rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables permet aussi d'identifier les ajustements effectués lors de la clôture.

Concernant l'évaluation de la conformité au référentiel comptable, le commissaire aux comptes s'assure que l'ensemble des informations significatives fournies dans les comptes et dans l'annexe sont conformes au référentiel comptable applicable.

---

<sup>24</sup> A des fins d'homogénéisation de vocabulaire.

## 5.2 PROCEDURES D'AUDIT EN LIEN AVEC LE RISQUE QUE LA DIRECTION S'AFFRANCHISSE DE CERTAINS CONTROLES

La NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* indique, au paragraphe 22 :

« 22. *En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :*

- *vérifier le caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaire passées lors de la préparation des comptes ;*
- *revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;*
- *comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement. »*

### 5.21 CARACTERE APPROPRIE DES ECRITURES COMPTABLES ET DES ECRITURES D'INVENTAIRES PASSEES LORS DE LA PREPARATION DES COMPTES

En complément de ce qui est mentionné au 5.1 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes considère le risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité. Le cas échéant, il sélectionne des écritures complémentaires sur lesquelles il procèdera à des contrôles de substance.

Il s'agit des écritures présentant un risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles, sans prise en compte de leur caractère significatif. Les écritures significatives de par leur montant ont déjà fait l'objet des contrôles prévus au 5.1 de la présente note d'information.

Pour l'identification et la sélection des écritures comptables et des ajustements à des fins de tests, les éléments suivants sont pertinents :

- *l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes* - la présence de facteurs de risques de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes peut aider le commissaire aux comptes à identifier les types d'écritures comptables et les ajustements qu'il convient de contrôler ;
- *les contrôles mis en œuvre sur les écritures comptables et les ajustements* - si la préparation et l'enregistrement des écritures comptables et des ajustements sont soumis à des contrôles effectifs, il peut être envisagé de réduire l'étendue des contrôles de substance nécessaires, à condition que le commissaire aux comptes ait vérifié l'efficacité de ces contrôles ;
- *le processus d'élaboration de l'information financière et la nature des éléments probants pouvant être recueillis* – dans beaucoup d'entités, le traitement routinier des opérations comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même

façon, l'enregistrement comptable des écritures et des ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. Les écritures comptables peuvent n'exister que sous forme électronique ;

- *certaines caractéristiques des écritures comptables ou des ajustements* – des écritures comptables ou des ajustements inappropriés présentent souvent des caractéristiques particulières. Ces caractéristiques peuvent concerner des écritures :
  - enregistrées dans des comptes sans lien entre eux ou dans des comptes atypiques ou rarement utilisés ;
  - initiées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures ;
  - comptabilisées en fin de période ou après la clôture avec peu ou pas d'explications ou de description ;
  - enregistrées sans numéro de comptes, soit avant l'établissement des comptes, soit au cours de cet établissement, et contenant des chiffres ronds ou se terminant invariablement par les mêmes chiffres ;
  - comptabilisées à des jours et des horaires « inhabituels », comptabilisées par des personnes non autorisées, ayant trait à des schémas comptables atypiques, ... ;
- *la nature et la complexité des comptes* – des écritures comptables ou ajustements inappropriés peuvent être enregistrés dans des comptes qui :
  - comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle ;
  - contiennent des estimations comptables et des écritures de clôture importantes ;
  - ont été sujets à des anomalies dans le passé ;
  - n'ont pas été rapprochés en temps voulu ou comportent des différences non expliquées ;

Pour les audits d'entités comportant plusieurs établissements ou sites, il convient également de tenir compte de la nécessité de sélectionner des écritures comptables dans plusieurs des établissements ou sites ;

- *les écritures comptables enregistrées en dehors du cours normal de l'activité* – des écritures comptables non courantes peuvent ne pas être soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures comptables courantes enregistrant des opérations telles que les ventes, les achats et les règlements mensuels.

Le commissaire aux comptes apprécie, selon son jugement professionnel et selon son évaluation du risque de contournements par la direction des contrôles mis en place par l'entité, s'il est nécessaire de vérifier, outre les écritures passées à la clôture, des écritures enregistrées tout au long de l'exercice.

## 5.22 ESTIMATIONS COMPTABLES

Comme indiqué dans le paragraphe 22 de la NEP 240 précitée, « (...) le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- (...);
- *revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés*

*dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;*

- (...) »

Ainsi, indépendamment de la vérification des différentes estimations comptables significatives réalisée au niveau des comptes significatifs et des informations significatives fournies dans l'annexe (cf. 4.33 de la présente note d'information), il est important d'avoir une vision d'ensemble des estimations effectuées et des hypothèses retenues afin d'apprécier si la direction a pu biaiser ses appréciations.

En effet, les estimations laissent une part importante au jugement. La direction, si elle cherche à manipuler les comptes, peut aisément orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, ce qui peut entraîner des anomalies significatives alors même que chaque estimation considérée isolément semble raisonnable.

### **5.23 JUSTIFICATION ECONOMIQUE D'OPERATIONS IMPORTANTES**

Comme indiqué dans le paragraphe 22 de la NEP 240 précitée, « (...) *le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :*

- (...);

- *comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement. »*

Lorsque le commissaire aux comptes ne comprend pas la justification économique d'opérations importantes qui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui paraissent inhabituelles, il s'interroge sur la possibilité que ces opérations aient une origine ou un but frauduleux.

Certains indicateurs peuvent suggérer un risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles, par exemple lorsque :

- la direction met plus l'accent sur le besoin d'un traitement comptable particulier que sur la réalité économique de la transaction ;
- l'opération est particulièrement complexe ;
- la direction n'a pas communiqué avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce sur la nature de l'opération et sa comptabilisation ;
- l'opération fait intervenir des parties liées non encore identifiées ou des parties qui n'ont pas une structure financière assez solide pour supporter l'opération sans l'assistance de l'entité auditée ;
- l'opération qui fait intervenir des parties liées non consolidées, y compris des entités *ad hoc*, n'a pas été approuvée par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- l'opération n'est pas correctement documentée.

Par ailleurs, comme précisé au paragraphe 17 de la NEP 9605 – *Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme*, lorsqu'il s'agit d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, le commissaire aux comptes effectue un examen renforcé qui consiste à se renseigner auprès

de l'entité sur l'origine et la destination des fonds ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

### **5.3 PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN ŒUVRE**

Pour rappel, le commissaire aux comptes, lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, a déjà pris connaissance des contrôles de l'entité relatifs aux processus d'élaboration des comptes (cf. 3.24, 3.25 et 4.13 de la présente note d'information).

Les procédures d'audit relatives aux écritures auxquelles les paragraphes précédents font référence peuvent notamment consister à :

- s'entretenir avec le personnel participant aux opérations de clôture au sujet d'éventuelles activités inhabituelles ou inappropriées observées dans les processus d'enregistrement des écritures ;
- sélectionner et tester des écritures comptables et des ajustements enregistrés en fin de période ; et
- considérer la nécessité de tester des écritures comptables et des ajustements enregistrés tout au long de la période.

Le test des écritures comptables consiste principalement à s'assurer du bien-fondé de l'écriture sélectionnée en s'appuyant sur des documents justificatifs.

Il convient de préciser que, dans la majorité des cas, les écritures significatives mentionnées au 5.1 de la présente note d'information auront déjà été vérifiées par les contrôles de substance mis en œuvre pour chaque compte significatif.

## 6 ECHANGES D'INFORMATIONS AU SEIN DE L'EQUIPE D'AUDIT

Il est important que le commissaire aux comptes s'entretienne avec les membres de son équipe d'audit afin de favoriser la bonne compréhension de la mission ainsi que les échanges d'expériences et les apports de compétence. A ce titre, la NEP 315 - *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* prévoit :

« 20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;
- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission. »

La NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* indique également :

« 07. Lors de la planification de l'audit, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Ces échanges permettent notamment au commissaire aux comptes d'apprécier les réponses à apporter à ce risque.

08. Le commissaire aux comptes détermine quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges ainsi que les informations à communiquer aux membres de l'équipe qui n'y ont pas participé.

09. Les échanges peuvent porter, notamment, sur les éléments des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ou sur les facteurs externes ou internes à l'entité susceptibles de créer, à l'égard de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, des incitations, des pressions ou des opportunités pour commettre une fraude.

10. Ces échanges peuvent permettre de répartir les différentes procédures d'audit à mettre en œuvre au sein de l'équipe d'audit.

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission. »

Enfin, la NEP 550 – *Relations et transactions avec les parties liées* prévoit :

« 10. Lors de la prise de connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent, comme prévu dans les normes d'exercice professionnel, des risques d'anomalies significatives dans les comptes du fait d'erreurs ou de fraudes résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées.

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

17. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des accords ou des informations constituant des indices de l'existence de parties liées ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas signalées, il apprécie si d'autres éléments permettent de confirmer cette existence.

18. *Lorsque cette existence est confirmée, le commissaire aux comptes :*

- *en informe rapidement les autres membres de l'équipe d'audit ;*
- *(...) »*

## 7 DOCUMENTATION DES TRAVAUX

En matière de documentation des travaux, il convient de se référer aux principes généraux définis par la NEP 230 – *Documentation de l'audit des comptes*.

La NEP 230 précitée prévoit notamment aux paragraphes 04 et 05 :

« 04. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

- la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;
- les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

05. Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu'il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale. »

Comme indiqué au paragraphe 03 de la NEP 230 précitée :

« 03. Certaines autres normes d'exercice professionnel apportent des précisions quant à des éléments particuliers à faire figurer au dossier sans que cela remette en cause les principes énoncés dans la présente norme. »

Des obligations de documentation spécifiques à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ainsi qu'aux procédures d'audit mises en œuvre en réponse à ces risques sont prévues par les NEP 315 - *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* et 330 – *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques*.

La NEP 315 précise au paragraphe 21 que :

« 21. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;

c) *Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;*

d) *Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité. »*

La NEP 330 précitée, au paragraphe 27, indique que :

« 27. *Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :*

a) *L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;*

b) *La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;*

c) *Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et*

d) (...).

*De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles. »*

De même, pour satisfaire aux exigences de la NEP 240 relative à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :

« 34. *Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :*

- *les décisions importantes prises au cours des échanges entre les membres de l'équipe d'audit sur le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les comptes ;*

- *les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;*

- *l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des comptes pris dans leur ensemble ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque et le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;*

- (...);

- *le cas échéant, les raisons motivant son appréciation selon laquelle il n'existe pas de risque de fraude dans la comptabilisation des produits ;*

- *les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;*

- *le cas échéant, la révélation au procureur de la République de faits délictueux. »*

Enfin, la NEP 550 relative aux relations et transactions avec les parties liées indique, au paragraphe 24 :

« 24. *Sans préjudice des dispositions relatives à la documentation prévues par les autres normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'identité des parties liées et la nature de leurs relations avec l'entité. »*

Les modalités pratiques pour la documentation de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont précisées aux paragraphes 22 et 23 de la NEP 315 précitée :

« 22. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir, par exemple, d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

23. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes. »

L'obligation de rédiger un plan de mission et un programme de travail annuels est prévue à l'article R. 823-11 du code de commerce et au paragraphe 08 de la NEP 300 relative à la planification de l'audit.

L'article R. 823-11 du code de commerce prévoit que :

« Les travaux du ou des commissaires aux comptes font l'objet d'un plan de mission et d'un programme de travail annuels, établis par écrit, qui tiennent compte de la forme juridique de la personne ou de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des technologies spécifiques utilisées par le ou les commissaires aux comptes.

*Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux.*

*Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences.*

*Le plan de mission et le programme de travail sont versés au dossier prévu au II de l'article R. 823-10. »*

La NEP 300 – *Planification de l'audit* rappelle les dispositions de l'article R. 823-11 précité, aux paragraphes 08 et 09 :

« 08. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article 66, alinéa 2, du décret n°69-810 du 12 août 1969, du dossier du commissaire aux comptes.

09. Ces documents sont établis en tenant compte de la forme juridique de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des techniques spécifiques utilisées par le commissaire aux comptes. »

De même, la NEP 300 précitée prévoit au paragraphe 12 que :

« 12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents. »

## 7.1 PLAN DE MISSION

La NEP 300 – *Planification de l'audit* décrit, au paragraphe 10, les éléments du plan de mission :

« 10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus ; et
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail. »

Le plan de mission est une synthèse de l'approche. Il met en évidence les risques d'anomalies significatives qui ont été décelés lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment les risques significatifs et la réponse à ces risques.

La NEP 300 précitée, au paragraphe 06, indique :

« 06. La planification est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace. »

En pratique, le plan de mission peut être rédigé par le commissaire aux comptes ou par un collaborateur confirmé. Dans le second cas, il est souhaitable que le plan de mission soit approuvé par le commissaire aux comptes signataire.

La NEP 300 précitée prévoit également aux paragraphes 12 et 13 :

« 12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

13. Ces modifications ainsi que les raisons qui les ont motivées sont consignées dans le dossier du commissaire aux comptes. »

## 7.2 PROGRAMME DE TRAVAIL

Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail sont contenues dans le plan de mission. Selon l'article R. 823-11 et le paragraphe 11 de la NEP 300 relative à la planification, les principaux éléments du programme de travail sont :

- la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ;
- le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement des diligences ;
- et les honoraires correspondants<sup>25</sup>.

Le programme de travail décrit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, réalisées lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement telle qu'elle apparaît dans le plan de mission.

Il intègre également les procédures d'audit additionnelles (cf. partie 5 de la présente note d'information).

<sup>25</sup> Supprimé par le décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016.

Il ne peut donc pas exister de programme de travail type. C'est au commissaire aux comptes qu'il appartient d'adapter son programme aux spécificités de chacune des entités qu'il contrôle.

La NEP 300 précitée prévoit également aux paragraphes 12 et 13 :

« 12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

13. Ces modifications ainsi que les raisons qui les ont motivées sont consignées dans le dossier du commissaire aux comptes. »

Ainsi, le programme de travail peut être modifié tout au long de l'audit en fonction des résultats des travaux effectués (par exemple, un test de procédure non concluant conduit à étendre les contrôles de substance).

## 8 COMMUNICATION AVEC LA DIRECTION ET LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE

Lors de l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, le commissaire aux comptes communique avec la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Ceci lui permet :

- de recueillir des informations qui concourent à sa connaissance de l'entité et de son environnement ;
- de porter à leur connaissance les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes.

### 8.1 COMMUNICATION AVEC LA DIRECTION

Sont listés ci-dessous les cas où les communications avec la direction sont obligatoires. Néanmoins, le commissaire aux comptes communique avec la direction tout au long de sa mission autant qu'il l'estime utile ou nécessaire.

Ne sont pas évoquées ici les déclarations de la direction prévues par la NEP 580 – *Déclarations de la direction*.

#### 8.11 EN VUE DE RECUEILLIR DES INFORMATIONS

Les NEP 240, 250, 540 et 550 prévoient que le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction de certaines informations relatives à son appréciation du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes, au non-respect de textes légaux et réglementaires, aux estimations comptables, à l'existence de parties liées et de transactions avec les parties liées, ainsi qu'aux procédures mises en place pour identifier ces risques.

Ces informations sont détaillées dans l'annexe 5 de la présente note d'information.

#### 8.12 EN VUE DE SIGNALER DES INFORMATIONS

Le commissaire aux comptes porte à la connaissance de la direction :

- les faiblesses du contrôle interne identifiées et prévues au paragraphe 05 de la NEP 265 – *Communication des faiblesses du contrôle interne* :

« 05. Au moment qu'il juge approprié, le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses du contrôle interne identifiées au cours de l'audit qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention, sauf s'il considère cette démarche inappropriée en la circonstance. [...] »

- les éléments relatifs à la fraude et prévus au paragraphe 28 de la NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* :

« 28. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié une fraude ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou a obtenu des informations sur la possibilité d'une telle fraude, il en informe dès que possible la direction. Il lui communique également, au niveau de responsabilité approprié, les fraudes relevées au cours de son audit n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives dans les comptes. »

## 8.2 COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE

### 8.21 EN VUE DE RECUEILLIR DES INFORMATIONS

La NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* prévoit qu'afin d'identifier le risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance « *de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude* ».

Le paragraphe 10 de la NEP 260 – *Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce* précise également que :

« *10. En fonction des éléments collectés lors des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code commerce, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions reste appropriée* ».

### 8.22 EN VUE DE SIGNALER DES INFORMATIONS

Les obligations de communication aux organes visés à l'article L. 823-16 du code de commerce font l'objet de la NEP 260 précitée. Le paragraphe 04 prévoit :

« *04. Le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce le programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels il a procédé.*

*Dans ce cadre, il communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :*

- *au début de la mission,*
  - *l'étendue des travaux d'audit et le calendrier prévus ;*
- *au cours de la mission :*
  - *les difficultés importantes rencontrées lors de son audit des comptes susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ;*
  - *ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, notamment les politiques comptables, les estimations comptables et les informations fournies en annexe ;*
  - *les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des faiblesses significatives du contrôle interne que le commissaire aux comptes communique en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne.*

*Dans le cadre de ces communications, le commissaire aux comptes précise les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité.*

*Le commissaire aux comptes communique également aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :*

- *les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;*
- *les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;*
- *les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente. »*

Par ailleurs, les paragraphes 29 et 30 de la NEP 240 précitée disposent :

*« 29. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.*

*A ce titre, il communique :*

- *Les fraudes ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou les informations qu'il a obtenues sur la possibilité de telles fraudes ;*
- *Les fraudes impliquant la direction ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne.*

*30. Le commissaire aux comptes apprécie s'il existe d'autres points ayant trait à la fraude à discuter avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Il peut s'agir par exemple d'interrogation de sa part sur la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude ou encore sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité. »*

Le paragraphe 12 de la NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires* prévoit que le commissaire aux comptes communique les cas de non-respect de textes légaux ou réglementaires relevés ou s'assure que les organes mentionnées à l'article L. 823-16 en ont été informés.

Enfin, le paragraphe 23 de la NEP 550 – *Relations et transactions avec les parties liées* prévoit que le commissaire aux comptes communique les éléments prévus à l'article L. 823-16 relatifs aux parties liées relevés.

Un récapitulatif des communications requises par les normes d'exercice professionnel dans le cadre d'une mission de certification des comptes lors de l'identification des risques est présenté en annexe 5 de la présente note d'information.

## **ANNEXES**

ANNEXE 1 – Définitions données dans les normes d'exercice professionnel

ANNEXE 2 – Composantes du contrôle interne

ANNEXE 3 – Exemples de facteurs de risques de fraude et de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

ANNEXE 4 – Orientation pour la prise de connaissance du système d'information

ANNEXE 5 – Récapitulatif des communications avec la direction, les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et toutes personnes de l'entité requises par les NEP dans le cadre d'une mission de certification des comptes lors de l'identification des risques

## **ANNEXE 1 – DEFINITIONS DONNEES DANS LES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL**

**Anomalie** : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable. **(NEP 320, NEP 450)**

**Anomalie significative** : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable. **(NEP 200, NEP 315, NEP 320, NEP 450)**

**Anomalies non corrigées** : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées. **(NEP 320, NEP 450)**

**Assertions** : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. **(NEP 315, NEP 500)**

**Catégorie d'opérations** : ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement comptable. **(NEP 315)**

**Contrôles de substance** : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques. **(NEP 315, NEP 520)**

**Demande de confirmation des tiers** : technique de contrôle qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations. **(au sens de la NEP 505)**

**Faiblesses du contrôle interne** : Faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière qui se caractérisent par :

- l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes, ou
- l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement. **(au sens de la NEP 265)**

**Faiblesse significative du contrôle interne** : Faiblesse ou ensemble de faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière suffisamment importante pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé. **(au sens de la NEP 265)**

**Inspection** : technique de contrôle qui consiste à :

- examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels. **(NEP 315)**

**Observation physique** : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité. **(NEP 315)**

**Parties liées** : définition prévue dans les référentiels comptables applicables en France aux comptes certifiés par les commissaires aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce qui est celle figurant dans les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, notamment la partie de son annexe IAS 24 intitulée « objet des informations relatives aux parties liées », ainsi que par tout règlement communautaire qui viendrait la modifier. **(au sens de la NEP 550)**

**Procédure analytique** : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et
- de l'analyse des variations ou des tendances inattendues. **(NEP 315, NEP 520)**

**Procédures d'audit** : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion. **(NEP 330)**

**Seuil de signification** : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. **(NEP 320, NEP 450)**

**Seuil de planification** : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification. **(NEP 320, NEP 450)**

**Significatif** : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes. **(NEP 315)**

**Test de détail** : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe. **(NEP 315)**

**Transaction conclue à des conditions de concurrence normale**: transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l'un par rapport à l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs. **(au sens de la NEP 550)**

## ANNEXE 2 – COMPOSANTES DU CONTROLE INTERNE

*Source : Traduction française de juin 2012 de l'annexe de l'ISA 315 « Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment »*

### Composantes du contrôle interne

#### Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle comporte les éléments suivants :

*a) communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique ;*

L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi.

La mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique comporte, par exemple, les actions de la direction pour éliminer ou minimiser les incitations ou les tentations qui peuvent encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux ou contraire à l'éthique. La communication des politiques de l'entité concernant les valeurs d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication au personnel de normes de comportement au travers d'explications relatives à ces politiques, d'un code de conduite et en donnant l'exemple ;

*b) engagement de compétence ;*

La compétence consiste dans la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu ;

*c) implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;*

La sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'importance des responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est actée dans des codes de bonne pratique et autres textes législatifs et réglementaires ou dans des guides édités à leur attention. Les responsabilités qui incombent aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise comportent la surveillance de la conception et du fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité ;

*d) philosophie de la direction et mode de fonctionnement ;*

La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement englobent un grand nombre de caractéristiques. Par exemple, les attitudes et actions de la direction au regard de l'élaboration de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou au contraire agressif entre plusieurs options comptables disponibles, ou par la façon consciencieuse et conservatrice avec laquelle les estimations comptables sont réalisées ;

*e) structure organisationnelle ;*

La mise en place d'une structure organisationnelle comporte la prise en compte des domaines-clés d'autorité et de responsabilités et l'identification des personnes à qui rendre compte. Le caractère approprié de la structure opérationnelle d'une entité dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités ;

*f) délégations de pouvoirs et de responsabilités ;*

La délégation de pouvoirs et de responsabilités peut comporter des politiques définies en matière de bonnes pratiques professionnelles, de connaissance et d'expérience du personnel-

clé et des ressources allouées pour mener les différentes tâches. De plus, elle peut inclure des politiques et des communications destinées à s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, la façon dont leur action personnelle interagit et contribue à atteindre les objectifs, et envisage comment et pourquoi il pourra être tenu pour responsable ;

*g) politiques et pratiques en matière de ressources humaines.*

Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines sont souvent indicatives de points importants en relation avec la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle. Par exemple, les standards de recrutement des personnes les plus qualifiées – qui mettent l'accent sur la formation de base, l'expérience professionnelle, les réalisations passées, et l'indication d'un comportement intègre et éthique – démontrent l'attachement de l'entité à recruter des gens de compétence et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions accordées sur la base d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilités plus élevés.

### **Processus d'évaluation des risques de l'entité**

Pour les besoins de l'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'activité ainsi qu'à l'établissement d'états financiers préparés conformément au référentiel comptable suivi par l'entité, la manière d'apprécier leur importance, d'évaluer la probabilité de leur survenance et de décider des actions à prendre pour y répondre ainsi que de les gérer et d'en assurer le suivi.

Par exemple, le processus d'évaluation des risques de l'entité peut s'intéresser à la façon dont cette dernière prend en compte la possibilité d'opérations non enregistrées ou l'identification et l'analyse des évaluations importantes incluses dans les états financiers.

Les risques concernant l'élaboration d'une information financière fiable proviennent d'événements externes et internes, d'opérations ou de circonstances qui peuvent survenir et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et présenter des données financières conformes aux assertions de la direction sous-tendant les états financiers. La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour répondre à des risques spécifiques ou peut décider d'accepter un risque en raison de coûts induits ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :

- changements dans l'environnement opérationnel : Les modifications de l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier les pressions concurrentielles et créer des risques significativement différents ;
- personnel nouveau : Un nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne ;
- nouveaux systèmes d'information ou réorganisation des systèmes existants : Des changements importants et rapides dans les systèmes d'information peuvent modifier le risque afférent au contrôle interne ;
- croissance rapide : La croissance importante et rapide des activités peut peser fortement sur les contrôles et augmenter le risque de défaillance dans leur application ;
- nouvelles technologies : L'appel à de nouvelles technologies dans le processus de production ou dans les systèmes d'information peut modifier le risque lié au contrôle interne ;

- nouveaux modèle d’entité, produits ou activités : L’entrée dans de nouveaux domaines d’activité ou types d’opérations avec lesquels l’entité a peu d’expérience peut entraîner de nouveaux risques liés au contrôle interne ;
- restructurations dans l’entité : Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la supervision et dans la séparation des tâches qui peuvent modifier le risque lié au contrôle interne ;
- développement des activités à l’étranger : L’extension ou l’acquisition d’activités à l’étranger fait naître des risques nouveaux et souvent uniques qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, des risques additionnels ou différents relatifs aux opérations en devises ;
- nouvelles normes comptables : L’adoption de nouveaux principes comptables ou la modification des principes comptables existants peut modifier les risques lors de l’établissement des états financiers.

### **Système d’information relatif à l’élaboration de l’information financière et à sa communication**

Un système d’information se compose de l’infrastructure (équipements et matériel informatique), de logiciels, du personnel, de procédures et de données. Beaucoup de systèmes d’information font un appel intensif à un système informatique.

Le système d’information répondant aux objectifs d’élaboration de l’information financière, qui comprend le système d’établissement des états financiers, couvre des méthodes et des documents qui :

- identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;
- décrivent en temps voulu les opérations avec suffisamment de détails afin d’en permettre la classification correcte pour l’établissement des états financiers ;
- évaluent les transactions de façon à permettre leur enregistrement dans les états financiers à la valeur monétaire appropriée ;
- déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;
- présentent correctement les opérations dans les états financiers ainsi que les informations à fournir les concernant.

La qualité des informations générées par le système affecte la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l’entité et pour présenter des informations financières fiables.

La communication, qui implique de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à l’élaboration de l’information financière, peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels comptables et d’élaboration de l’information financière, et de notes écrites. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions de la direction.

### **Procédures de contrôle interne**

Généralement, les mesures de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l’audit, peuvent être classées en politiques et procédures qui se rapportent à :

- l’évaluation des performances. Ces mesures de contrôle comportent des revues et des analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux

performances des périodes antérieures. Elles consistent également à comparer entre elles différentes natures de données – opérationnelles ou financières – ainsi qu’à analyser les rapports existants entre ces données, et à investiguer et prendre les mesures correctives ; à comparer des données internes avec des données de source externe et à revoir les performances fonctionnelles ou opérationnelles ;

- le traitement de l’information. Les deux grands groupes de mesures de contrôle des systèmes d’information sont les contrôles d’application, qui s’appliquent au traitement des applications individuelles, et les contrôles généraux du système informatique, que sont les politiques et les procédures qui concernent de multiples applications à la base d’un fonctionnement efficace des contrôles d’application aidant à assurer la continuité correcte des traitements des systèmes d’information. Des exemples de contrôles d’application sont ceux liés à la vérification de l’exactitude des données enregistrées, à la maintenance et à la revue des comptes et des balances auxiliaires, à l’automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques, ainsi qu’au suivi manuel des rapports d’exceptions. Des exemples de contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont les contrôles portant sur les modifications de programmes, les contrôles qui restreignent l’accès aux programmes ou aux données, les contrôles sur l’installation de nouvelles versions de logiciels d’application intégrés, et les contrôles sur les logiciels utilisés par le système qui restreignent l’accès à, ou assurent le suivi de, l’utilisation d’utilitaires qui peuvent modifier des données financières ou les enregistrements sans laisser de traces pour l’audit ;
- contrôles physiques. Ces contrôles comprennent :
  - la sécurité physique des actifs, y compris les mesures de sauvegarde appropriées, telles que celles destinées à protéger les accès aux locaux et aux équipements pour sécuriser les actifs et les enregistrements ;
  - l’autorisation d’accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données ;
  - les comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les chiffres repris dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison du comptage de caisse, du relevé du portefeuille titres ou des comptages de stocks avec la comptabilité).

La mesure dans laquelle des contrôles physiques mis en place et destinés à prévenir le détournement d’actifs sont pertinents pour la fiabilité de l’établissement des états financiers, et donc pour l’audit, dépend des circonstances, notamment lorsque des actifs sont fortement exposés à des détournements ;

- séparation des tâches. Elle vise à assigner à des personnes différentes la responsabilité de l’autorisation et de l’enregistrement des opérations, et d’assurer la surveillance des actifs. La séparation des tâches est destinée à réduire les occasions permettant à n’importe quelle personne d’être en position de perpétrer et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le contexte normal de son travail.

Certaines mesures de contrôle peuvent dépendre de l’existence ou non de politiques de niveau plus élevé mises en place par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d’entreprise. Par exemple, les contrôles portant sur les autorisations peuvent être délégués selon les instructions définies, telles que celles touchant aux critères de dépenses d’investissements établis par les personnes constituant le gouvernement d’entreprise ; à l’inverse, des transactions non récurrentes telles que des acquisitions ou des cessions importantes peuvent requérir un plus haut niveau d’autorisation, y compris dans certains cas celui des actionnaires.

## **Pilotage**

Une des responsabilités importantes de la direction est de définir et d'assurer le suivi régulier du contrôle interne. Le pilotage par la direction implique de vérifier si les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont modifiés de manière appropriée pour tenir compte des changements qui interviennent dans les conditions de leur application. Le pilotage peut inclure des mesures telles que la revue par la direction de la préparation en temps voulu des rapprochements bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des politiques internes de l'entité concernant les clauses des contrats de ventes, et du contrôle exercé par le service juridique du respect des règles d'éthique de l'entité ou des politiques opérationnelles internes de celle-ci. Le pilotage a également pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement dans le temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer.

Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent contribuer au pilotage au sein de l'entité en procédant à des évaluations indépendantes. Généralement, ces évaluations fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité, communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne et donnent des recommandations pour l'améliorer.

Le pilotage peut inclure l'utilisation d'une information venant de sources externes qui peut faire état de problèmes ou mettre l'accent sur les domaines nécessitant des améliorations. En réglant leurs factures, ou en les contestant, les clients corroborent ou non implicitement l'information concernant les facturations émises. De même, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur des points qui concernent le fonctionnement du contrôle interne ; par exemple, les communications relatives à des inspections faites par l'instance responsable du contrôle des banques. De même, la direction peut aussi prendre en considération dans son pilotage les communications des auditeurs externes sur son contrôle interne.

## **ANNEXE 3 – EXEMPLES DE FACTEURS DE RISQUES DE FRAUDE ET DE SITUATIONS QUI INDIQUENT LA POSSIBILITE DE FRAUDES**

*Source : Traduction française de juin 2012 de l'ISA 240 « The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements »*

### **ANNEXE 3-1 Exemples de facteurs de risques de fraude**

Les facteurs de risques de fraude donnés dans cette annexe sont des exemples de cas que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Les exemples concernant les deux types de fraude qui concernent l'auditeur que sont la présentation d'informations financières mensongères et le détournement d'actifs, sont présentés séparément. Pour chacun de ces types de fraude, les facteurs de risques sont par ailleurs classés selon les trois conditions généralement présentes lorsque des anomalies significatives provenant de fraudes sont avérées :

- (a) incitations/pressions,
- (b) opportunités, et
- (c) comportement/justification.

Bien que les facteurs de risques présentés ci-après couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risques ou des facteurs de risque différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, ses caractéristiques propres concernant la détention du capital, ou d'autres circonstances. De même, l'ordre dans lequel les exemples de facteurs de risques sont donnés ne présume en rien de leur importance ou de la fréquence de la survenance du risque.

#### **Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères**

La liste ci-après donne des exemples de facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères :

##### *Incitations/Pressions*

La stabilité financière ou la rentabilité est affectée par les conditions de l'économie, du secteur d'activité ou du mode d'exploitation de l'entité, telles que (ou indiquées par) :

- un niveau élevé de concurrence ou la saturation du marché, accompagné d'une baisse des marges ;
- un niveau élevé de vulnérabilité dû à des changements rapides, tels que l'évolution de la technologie, l'obsolescence des produits, les taux d'intérêts ;
- une baisse importante de la demande des clients et une augmentation des faillites dans le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- des pertes d'exploitation faisant craindre un dépôt de bilan, une fermeture ou une offre publique hostile ;
- des flux de trésorerie opérationnels négatifs récurrents ou l'incapacité à générer des flux de trésorerie opérationnels quand bien même l'entité dégagne un résultat positif et des résultats nets en croissance ;

- une croissance rapide ou une rentabilité anormale comparée notamment à celle des autres entreprises du même secteur ;
- des nouvelles règles comptables, législatives ou réglementaires.

Pression excessive sur la direction pour atteindre des objectifs exigés ou attendus des tiers, pour des raisons telles que :

- une rentabilité ou un niveau d'activité attendus par les analystes financiers, les investisseurs institutionnels, les créiteurs importants ou d'autres tiers (en particulier si ces attentes sont indûment agressives ou irréalistes), y compris les attentes créées par la direction, par exemple par des communiqués de presse ou des messages dans les rapports annuels exagérément optimistes ;
- le besoin d'obtenir du financement supplémentaire par emprunts ou en fonds propres pour rester compétitif, y compris pour financer des projets importants de recherche et de développement ou des investissements ;
- la faible marge de manœuvre pour faire face à des obligations relatives à la cotation en bourse, au remboursement de la dette ou aux autres obligations relatives au respect des clauses des emprunts ;
- la crainte d'effets négatifs perçus ou réels de la publication de mauvais résultats financiers sur des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des contrats à venir.

Informations disponibles faisant état d'une situation financière personnelle des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, altérée par les performances de l'entité et résultant du fait :

- d'intérêts financiers importants qu'ils possèdent dans l'entité ;
- qu'une part significative de leur rémunération (par exemple du fait de bonus, des stock-options, ou d'accords de rémunération différée) dépend des objectifs agressifs fixés au regard de la valeur de l'action, des résultats opérationnels, de la situation financière ou des cash-flows générés<sup>1</sup> ;
- de cautions personnelles données pour garantir les dettes de l'entité ;

Il existe une pression excessive sur la direction ou les cadres opérationnels pour satisfaire des objectifs établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des plans d'incitation liés à des objectifs de ventes ou de profitabilité.

### *Opportunités*

La nature du secteur d'activité ou des opérations menées par l'entité crée des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- des transactions importantes avec des parties liées qui n'entrent pas dans le cadre des opérations courantes, ou avec des parties liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- une situation financière solide ou d'une position dominante dans un secteur d'activité permettant à l'entité de dicter ses règles et d'imposer ses conditions aux fournisseurs ou aux clients, ce qui peut entraîner des transactions anormales ou traitées en dehors des conditions normales du marché ;
- des actifs, passifs, revenus ou charges basés sur des estimations importantes qui résultent de jugements subjectifs difficiles à corroborer ou engendrent des incertitudes ;

- des opérations importantes, inhabituelles ou excessivement complexes, en particulier celles réalisées en fin de période qui posent le problème délicat de la prééminence de la substance sur la forme (« *substance over form* ») ;
- des opérations importantes réalisées à l'étranger ou menées au niveau international dans des pays où la pratique des affaires et les cultures sont différentes ;
- le recours à des intermédiaires que rien, au plan des affaires, ne justifie *a priori* ;
- des comptes en banque importants, ou des opérations liées à des filiales ou des succursales dans des paradis fiscaux que rien, au plan des affaires, ne justifie *a priori*.

Surveillance inefficace exercée sur la direction, illustrée par les faits suivants :

- direction entre les mains d'une seule personne ou dominée par un petit groupe de personnes (dans une entité autre qu'une entité d'un propriétaire-gérant), sans moyen de contrôles compensatoires ;
- inefficacité de la surveillance effectuée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur le processus d'élaboration de l'information financière et le contrôle interne.

Structure organisationnelle complexe ou changeant fréquemment, illustrée par les faits suivants :

- difficulté de comprendre l'organisation ou d'identifier les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- structure organisationnelle extrêmement complexe impliquant des entités avec des formes juridiques non courantes ou des liens hiérarchiques de direction inhabituels ;
- niveau élevé de rotation des cadres supérieurs, des conseils juridiques ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Composantes du contrôle interne déficientes du fait :

- du suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et ceux touchant à l'élaboration de l'information financière intermédiaire (lorsque qu'une publication externe est requise) ;
- du niveau élevé de rotation des collaborateurs, ou de l'emploi de personnel comptable, d'auditeurs internes ou d'informaticiens inefficaces ;
- du système comptable et d'information inefficace, y compris les situations impliquant des faiblesses significatives du contrôle interne.

*Comportement/Justification*

- communication, mise en œuvre, promotion ou mise en application inefficace des valeurs ou des règles éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs et de règles éthiques inappropriées ;
- marques d'intérêt ou préoccupations excessives des dirigeants non concernés par les questions financières pour la sélection de méthodes comptables ou la détermination d'estimations significatives ;
- cas connus de violations des règles du marché financier ou d'autres textes législatifs ou réglementaires, ou poursuites à l'encontre de l'entité, de la direction au plus haut niveau ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la suite d'allégation de fraudes ou de non-respect de textes législatifs ou réglementaires ;

- préoccupation exagérée de la direction pour le maintien ou l'augmentation du cours des actions ou de la tendance bénéficiaire ;
- habitude de la direction à s'engager vis-à-vis des analystes financiers, des créiteurs et d'autres tiers, sur des prévisions agressives ou irréalistes ;
- manquement de la direction à remédier sans délai aux faiblesses significatives du contrôle interne identifiées ;
- volonté de la direction de recourir à des moyens inappropriés pour minimiser les résultats affichés pour des raisons fiscales ;
- mauvais moral au niveau le plus élevé de la direction ;
- propriétaire-dirigeant ne faisant aucune distinction entre les opérations de nature personnelle et celles de l'entité ;
- désaccord entre associés dans une entité fermée ;
- tentatives récurrentes de la direction de justifier de traitements comptables marginaux ou inappropriés en avançant qu'ils ne sont pas significatifs ;
- relations tendues entre la direction et l'auditeur en place ou l'auditeur précédent, ainsi que les faits suivants peuvent le révéler :
  - désaccords fréquents avec l'auditeur en place ou l'auditeur précédent sur des questions comptables, d'audit ou de présentation de l'information financière ;
  - demandes déraisonnables faites à l'auditeur, telles que contraintes de temps irréalistes pour achever l'audit ou l'émission de son rapport ;
  - restrictions imposées à l'auditeur limitant de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou à des informations, ou les possibilités de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
  - comportement dominateur de la direction dans ses relations avec l'auditeur, particulièrement pour tenter d'influencer les travaux d'audit, ou d'influencer le choix et le maintien du personnel assigné à la mission ou des personnes consultées dans le cadre de l'audit.

### **Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs**

Les facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois critères généralement présents lorsqu'une fraude a été commise : (a) incitations/pressions, (b) opportunités et (c) comportement/justification.

Certains des facteurs de risques relatifs aux anomalies entraînant la présentation d'informations financières mensongères peuvent également être présents dans le cas de détournements d'actifs. Par exemple, une surveillance inefficace de la direction et d'autres faiblesses du contrôle interne peuvent être l'occasion soit d'une présentation d'informations financières mensongères, soit de détournements d'actifs. Les exemples qui suivent concernent les facteurs de risques relatifs aux détournements d'actifs.

#### *Incitations/Pressions*

Des engagements financiers personnels peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou aux autres actifs susceptibles de vol pouvant pousser ceux-ci à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces employés à détourner ces actifs. Des relations conflictuelles peuvent résulter :

- du licenciement annoncé ou attendu d'employés ;
- des changements récents ou attendus dans la rémunération du personnel ou les régimes de retraite ;
- de promotions internes, de la rémunération ou d'autres incitations financières en décalage par rapport aux attentes.

#### *Opportunités*

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs à des détournements. Par exemple, les opportunités de détourner des actifs augmentent lorsque :

- des montants importants d'espèces sont en caisse ou manipulés ;
- des articles en stock sont petits en taille, mais importants en valeur ou très recherchés ;
- des actifs sont facilement monnayables, tels que des obligations au porteur, des diamants ou des microprocesseurs ;
- des immobilisations corporelles sont de petite taille, négociables ou ne portent pas l'identification claire de leur propriétaire.

Un contrôle interne insuffisant sur des actifs peut accroître le risque de détournement de ceux-ci. Un détournement d'actifs peut se produire dans des situations comme celles décrites ci-après :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- contrôle inadéquat des dépenses des dirigeants au plus haut niveau, tels que les frais de voyages ou autres remboursements de frais ;
- supervision inadéquate de la direction sur les employés responsables des actifs, par exemple supervision ou gestion inadéquate de sites éloignés ;
- sélection inadéquate du personnel qui aura accès aux actifs ;
- recensement et suivi inadéquat des actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des transactions inadéquat (par exemple des achats) ;
- système inadéquat de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations corporelles ;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps voulu des actifs ;
- manque de documentation appropriée, en temps voulu, justifiant des opérations ; par exemple, sur les avoirs pour retours de marchandises ;
- non prise de vacances obligatoires par les employés assumant des fonctions vitales de contrôle ;
- connaissance insuffisante de l'informatique par les dirigeants, ce qui permet aux informaticiens de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès aux traitements informatisés inadéquats, y compris les contrôles sur les états informatiques d'anomalies et leur revue.

### *Comportement/Justification*

- indifférence au besoin de suivre ou de réduire les risques relatifs aux détournements d'actifs ;
- désintérêt pour le contrôle interne visant à pallier le détournement d'actifs, démontré en passant outre les contrôles en place ou en ne prenant pas d'action correctrice sur des faiblesses du contrôle interne identifiées ;
- comportement indiquant un mécontentement ou une insatisfaction vis-à-vis de l'entité ou de la façon dont elle traite ses employés ;
  - changement d'attitude ou de style de vie qui peut indiquer qu'un détournement d'actif a été commis ;
  - tolérance pour des petits vols sans importance.

### **ANNEXE 3-2 Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes**

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, illustrées par :

- des opérations qui ne sont pas totalement enregistrées, pas enregistrées en temps voulu, ou enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- des soldes de comptes ou d'opérations non justifiés ou non autorisés ;
- des ajustements de dernière minute qui affectent les résultats de manière significative ;
- le constat que les employés ont la possibilité d'accéder aux systèmes ou aux enregistrements comptables que leur responsabilité ne justifie pas ;
- des affirmations ou des plaintes auprès de l'auditeur concernant des fraudes alléguées.

Justifications contradictoires ou manquantes, telles que :

- de la documentation manquante ;
- des documents qui semblent avoir été altérés ;
- l'absence de documents autres que des photocopies ou des états informatiques alors que l'on s'attend à trouver les documents originaux ;
- des montants importants en rapprochement non expliqués ;
- des variations inhabituelles dans les postes du bilan, ou des variations importantes dans les tendances constatées ou dans les ratios ou les corrélations de bilan ou de compte de résultats, par exemple des comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- des réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles de la part de la direction ou des employés aux demandes de renseignements formulées ou résultant des procédures analytiques ;
- des différences inhabituelles entre la comptabilité de l'entité et les réponses reçues aux demandes de confirmations externes ;
- de nombreux mouvements au crédit ou d'autres ajustements en nombre important enregistrés dans les comptes de créances ;
- des différences inexplicables ou expliquées de façon inadéquate entre la comptabilité auxiliaire clients et le compte collectif du grand livre, ou entre les relevés de comptes clients et la comptabilité auxiliaire clients ;
- des chèques compensés manquants ou inexistant dans les cas où les chèques compensés sont retournés à l'entité avec les relevés de banque ;
- l'absence de stocks ou d'actifs physiques d'importance ;
- la non disponibilité ou l'absence d'états informatiques, contraire à la pratique ou à la politique de conservation des enregistrements définies par l'entité ;
- un plus faible taux de réponse aux demandes de confirmations externes que celui attendu ou, au contraire, un taux bien plus élevé ;

- l’incapacité à produire la documentation relative au développement de systèmes-clés et aux tests portant sur les modifications apportées aux programmes au cours de l’exercice de mise en place de ces systèmes ou de leurs modifications.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l’auditeur et la direction, y compris :

- le refus de donner accès à la comptabilité, aux sites et à certains employés, clients, fournisseurs ou autres tiers desquels des éléments probants pourraient être obtenus ;
- la pression excessive, en termes de délai, mise par la direction pour résoudre des questions complexes ou des sujets contentieux ;
- des plaintes de la direction concernant la façon dont l’audit se déroule, ou l’intimidation exercée par la direction sur les membres de l’équipe affectée à la mission, notamment lors de l’appréciation critique par l’auditeur de la validité d’éléments probants ou dans le cadre de la résolution de désaccords potentiels avec la direction ;
- le retard inhabituel mis par l’entité pour fournir les informations demandées ;
- la réticence de la direction à faciliter l’accès de l’auditeur aux fichiers informatiques clés dans le but de procéder à des tests à l’aide de techniques assistées par ordinateur ;
- le refus de donner accès aux principales installations informatiques au personnel informatique clé, y compris le personnel chargé de la sécurité de l’exploitation et du développement de systèmes ;
- la réticence de la direction à amender ou à réviser les informations fournies dans les états financiers pour les rendre plus complètes ou plus explicites ;
- la réticence de la direction à entreprendre des actions en temps voulu liées aux faiblesses du contrôle interne identifiées.

D’autres aspects peuvent inclure :

- la réticence de la direction à permettre à l’auditeur de s’entretenir hors de sa présence avec les personnes constituant le gouvernement d’entreprise ;
- des politiques comptables qui paraissent s’écarter des pratiques du secteur ;
- des modifications fréquentes dans les estimations comptables qui ne semblent pas résulter de changements dans les circonstances ;
- la tolérance du non-respect du code de conduite de l’entité.

# ANNEXE 4 – ORIENTATIONS POUR LA PRISE DE CONNAISSANCE DU SYSTEME D'INFORMATION

Source : Questionnaire du Pack PE version 4.0

Questionnaire : Prise de connaissance du commissaire aux comptes sur l'influence de l'informatique dans l'entité et de son incidence sur les comptes							
	Matériel	Logiciel	Commentaire				
Responsable de la fonction informatique							
Adéquation entre la fonction et les compétences de la personne							
<b>Environnement informatique</b>							
<b>Relation entre les logiciels</b>							
Lien avec Source	Comptabilité	Gestion commerciale	Règlements fournisseurs	Stock	Paie	Extractions possibles pour des contrôles de substances	Commentaires
Comptabilité		Intégration automatique					
Gestion commerciale							
Règlements fournisseurs							
Stock							
Paie							
<b>Conclusion sur le degré d'automatisation informatique</b>							
		Sur les comptes	Commentaires				
			Conclusions	Commentaires			
L'informatique est-elle en adéquation avec la stratégie de l'entreprise ?							
La direction et les salariés sont-ils sensibilisés à la protection des données ?							
L'activité de l'entité audité est-elle dépendante de son informatique ?							
Des sauvegardes des systèmes sont-elles réalisées ?							
Il y a-t-il une maintenance machine (pannes, renouvellement du parc) ?							
Il y a-t-il une maintenance logiciel (applications métiers, antivirus, pare-feux) ?							
<b>Particularités relevées sur le système informatique de l'entité</b>							
<b>Orientation pour le commissaire aux comptes</b>							
Le risque informatique dans le système d'information ayant pour finalité les comptes est évalué comme :				Conclusions			
Des travaux complémentaires doivent être planifiés pour appréhender le système informatique :							
Le CAC peut s'appuyer sur le système informatique actuel pour ses travaux ultérieurs :							
Le CAC peut s'appuyer sur les données élémentaires du système pour réaliser un audit assisté par ordinateur :							
<b>Commentaires :</b>							

**ANNEXE 5 – RECAPITULATIF DES COMMUNICATIONS AVEC LA DIRECTION, LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE ET TOUTES PERSONNES DE L'ENTITE REQUISES PAR LES NEP DANS LE CADRE D'UNE MISSION DE CERTIFICATION DES COMPTES LORS DE L'IDENTIFICATION DES RISQUES**

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 240	Recueil d'information	<p>§ 13. « Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;</li> <li>- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;</li> <li>- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;</li> <li>- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;</li> <li>- de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité. »</li> </ul>	<p>§ 15. « L'importance accordée par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce à la prévention de la fraude a une incidence sur le risque de fraude. Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont cet organe exerce sa surveillance sur les procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques. »</p>	<p>§ 12. « Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- s'enquérir du risque de fraude ;</li> <li>- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;</li> <li>- analyser les facteurs de risque de fraude.</li> </ul> <p>Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission. »</p> <p>§ 14. « Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs des personnes chargées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité. [...] »</p>

NEP		Direction	Organes mentionnées à l’art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l’entité
NEP 240	Porte à la connaissance	<p>§ 28. « Lorsque le commissaire aux comptes a identifié une fraude ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou a obtenu des informations sur la possibilité d'une telle fraude, il en informe dès que possible la direction. Il lui communique également, au niveau de responsabilité approprié, les fraudes relevées au cours de son audit n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives dans les comptes. »</p>	<p>§ 29. « Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la NEP relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. A ce titre, il communique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les fraudes ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou les informations qu'il a obtenues sur la possibilité de telles fraudes ;</li> <li>- les fraudes impliquant la direction ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne. »</li> </ul> <p>§ 30. « Le commissaire aux comptes apprécie s'il existe d'autres points ayant trait à la fraude à discuter avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Il peut s'agir par exemple d'interrogation de sa part sur la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude ou encore sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité. »</p>	
	Exchange		<p>§ 14. « [...] Il s'entretient également de ces questions avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité. »</p>	

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 250	Recueil d'informations	<p>§ 05. « Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ;</li> <li>- des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires ;</li> <li>- des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences. »</li> </ul> <p>§ 07. « Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes ;</li> <li>- il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes. »</li> </ul> <p>§ 09. « Lorsque, à l'issue de ces procédures, le commissaire aux comptes a un doute quant au respect, par l'entité, d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, il recueille des informations complémentaires pour lever ce doute et s'en entretient avec la direction. »</p>		
	Porte à la connaissance		§ 12. « Le commissaire aux comptes communique dès que possible les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou s'assure qu'ils en ont été informés. »	

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 260	Porte à la connaissance		<p>§ 04. « Le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce le programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels il a procédé. Dans ce cadre, il communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- au début de la mission, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier ;</li> <li>- au cours de la mission : <ul style="list-style-type: none"> <li>. les difficultés importantes rencontrées lors de son audit des comptes susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ;</li> <li>. ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, notamment les politiques comptables, les estimations comptables et les informations fournies en annexe ;</li> <li>. les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des faiblesses significatives du contrôle interne que le commissaire aux comptes communique en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne.</li> </ul> </li> </ul> <p>Dans le cadre de ces communications, le commissaire aux comptes précise les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité.</p> <p>Le commissaire aux comptes communique également aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;</li> <li>- les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;</li> <li>- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente. »</li> </ul>	

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 265	Porte à la connaissance	§ 05. « Au moment qu'il juge approprié, le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses du contrôle interne identifiées au cours de l'audit qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention, sauf s'il considère cette démarche inappropriée en la circonstance. Il effectue cette communication par écrit lorsqu'elle porte sur des faiblesses qu'il estime significatives. »	§ 06. « Le commissaire aux comptes communique les faiblesses significatives du contrôle interne aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, au moment qu'il juge approprié, par écrit. »	
NEP 300	Exchange			§ 14. « A ce stade, le commissaire aux comptes peut s'entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes appropriées au sein de l'entité. »
NEP 315	Recueil d'informations	§ 18. « Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes : - des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au CAC des perspectives différentes pour l'identification des risques ; - [...]. »		§ 13. « Le commissaire aux comptes prend connaissance : - du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire [...] ; - des caractéristiques de l'entité [...] ; - des objectifs de l'entité et des stratégies [...] ; - de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière [...] ; - des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit. »  § 14. « La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants : - l'environnement de contrôle [...] ; - les moyens mis en place par l'entité [...] ; - les procédures de contrôle interne en place [...] ; - les principaux moyens mis en œuvre par l'entité [...] ; - le système d'information [...]. »

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 330	Recueil d'informations			§ 14. « Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants. »
NEP 501	Recueil d'informations	§ 07. « Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès, contentieux ou litiges impliquant l'entité susceptible d'engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Si le commissaire aux comptes a identifié de tels risques, il demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses avocats des informations sur ces procès, contentieux ou litiges et de les lui communiquer. »		
NEP 540	Recueil d'informations	§ 10. « Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle : - des procédures de contrôle interne mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ; - de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives. »		§ 08. « Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance : - des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ; - du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ; - du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ; - du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes. »  § 09. « Le commissaire aux comptes prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables. »

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 550	Recueil d'informations	<p>§ 08. « Le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent ;</li> <li>- de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;</li> <li>- de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice, ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis."</li> </ul> <p>§ 09. "Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant une connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- [...] »</li> </ul> <p>§ 13. « Lorsqu'au cours de son audit et, notamment, lors de la mise en œuvre des procédures décrites au paragraphe 12, le commissaire aux comptes identifie des transactions importantes n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, il s'enquiert auprès de la direction de l'entité :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de la nature et du fondement de ces transactions et</li> <li>- de l'implication éventuelle de parties liées. »</li> </ul> <p>§ 17. « Lorsque le commissaire aux comptes identifie des accords ou des informations constituant des indices de l'existence de parties liées ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas signalées, il apprécie si d'autres éléments permettent de confirmer leur existence. »</p> <p>§ 18. « Lorsque cette existence est confirmée, le commissaire aux comptes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- [...] ;</li> <li>- demande à la direction d'identifier toutes les transactions existantes avec les nouvelles parties liées identifiées afin qu'il actualise son évaluation des risques ; [...] »</li> </ul>		<p>§ 09. « Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant une connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- d'identifier et d'enregistrer les relations et transactions réalisées avec des parties liées et, le cas échéant, apprécier le caractère normal des conditions consenties ;</li> <li>- de fournir dans l'annexe les informations prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité ;</li> <li>- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants conclus avec des parties liées ;</li> <li>- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité.</li> </ul> <p>Il met en œuvre les autres procédures qu'il estime nécessaires afin de compléter sa connaissance de ces contrôles. »</p>
	Porte à la connaissance		<p>§ 23. « Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce aux éléments relatifs aux parties liées, relevés au cours de l'audit. »</p>	

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 570	Recueil d'informations	<p>§ 04. « Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments. »</p> <p>§ 05. « Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. »</p> <p>§ 06. « Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence. Pour ce faire :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il s'enquiert de la démarche suivie par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;</li> <li>- il apprécie les hypothèses sur lesquelles se fonde l'évaluation et la période sur laquelle elle porte. Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice. » <p>§ 07. « Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation. »</p> </li></ul>		
NEP 610	Recueil d'informations			<p>§ 03. « Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;</li> <li>- de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne. »</li> </ul>

NEP		Direction	Organes mentionnées à l'art. L. 823-16 du code de commerce	Toutes personnes de l'entité
NEP 620	Recueil d'informations			<p>§ 09. « Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;</li> <li>- le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;</li> <li>- apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08. »</li> </ul>