

▶ **EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR
APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT**

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT – SOMMAIRE (1/2)

- ▶ Pourquoi une approche par les risques ?
 - ▶ L'approche par les risques en résumé
 - ▶ Généralités sur le contrôle interne
-
- ❑ Définitions du C.I
 - ❑ 5 composantes du CI
 - ❑ Environnement du C.I
 - ❑ Objectifs de l'audit et du C.I

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT – SOMMAIRE (2/2)

- ❑ Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et réponse aux risques identifiés.
- ❑ Identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.
- ❑ Techniques de contrôle et documentation.
- ❑ Elaboration du plan de mission et du programme de travail.
- ❑ NEP 265 – Communication à la Direction des faiblesses du C.I.
- ❑ Travaux lors de l'audit des exercices suivants.

POURQUOI UNE APPROCHE PAR LES RISQUES ?

- ▶ L'audit financier **limité à un contrôle direct des comptes sans évaluation des risques** et du contrôle interne ne répond pas à tous les besoins de l'auditeur.
- ▶ Ceci est d'autant plus vrai dans des environnements complexes.
- ▶ Mais aussi nécessaire dans les mandats PME.
- ▶ Afin de bien utiliser le temps dont il dispose, **le CAC effectue un contrôle approfondi des zones de risque et allège les contrôles sur les autres points.**

L'APPROCHE PAR LES RISQUES EN RESUME

- ▶ L'approche par les risques est intégrée, et comprend 2 phases :
 - Prise de connaissance incluant le contrôle interne et l'évaluation des risques ;
 - Puis procédures d'audit en réponse à cette évaluation.
- **L'analyse du contrôle interne est désormais systématique même pour les PME.**

L'APPROCHE PAR LES RISQUES EN RESUME

- ▶ **Identification du risque**
- ▶ **Impact du risque**
- ▶ **Poids du risque**

- ▶ **Contrôle interne nécessaire à la réduction du risque**

- ▶ **Evaluation du contrôle interne**

- ▶ **Risque résiduel**

- ▶ **Diligences à mettre en œuvre**

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

▶ Généralités sur le contrôle interne

- Définitions du C.I
- Les grandes notions du contrôle interne et ses 5 composantes

LES DEFINITIONS DU CONTRÔLE INTERNE (1/3)

- ▶ **OEC** : « Le C.I est l'ensemble des sécurités , contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ».
- ▶ **Institut Canadien des comptables agréés** : « constituent le C.I la structure administrative de l'entreprise et de tous les systèmes coordonnés que la Direction met en place en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires, notamment la protection de ses biens, la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière fiable ».
- ▶ **Commission Treadway** : « un contrôle interne est un processus mis en œuvre par le C.A, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable de la réalisation des objectifs suivants : optimisation des opérations, fiabilité des informations financières, conformité aux lois et règlements ».

LES DEFINITIONS DU CONTRÔLE INTERNE (2/3)

Le contrôle interne se définit comme :

- ▶ **Un dispositif mis en œuvre par la Direction pour apporter l'assurance raisonnable de l'atteinte des objectifs suivants :**
 - Fiabilité des informations et de la communication financière (notamment les publications à caractère légal) ;
 - Efficacité et efficience des opérations (réalisation des objectifs de performance et de résultat de l'organisation, protection des actifs) et de l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction ;
 - Respect des lois et des réglementations en vigueur.

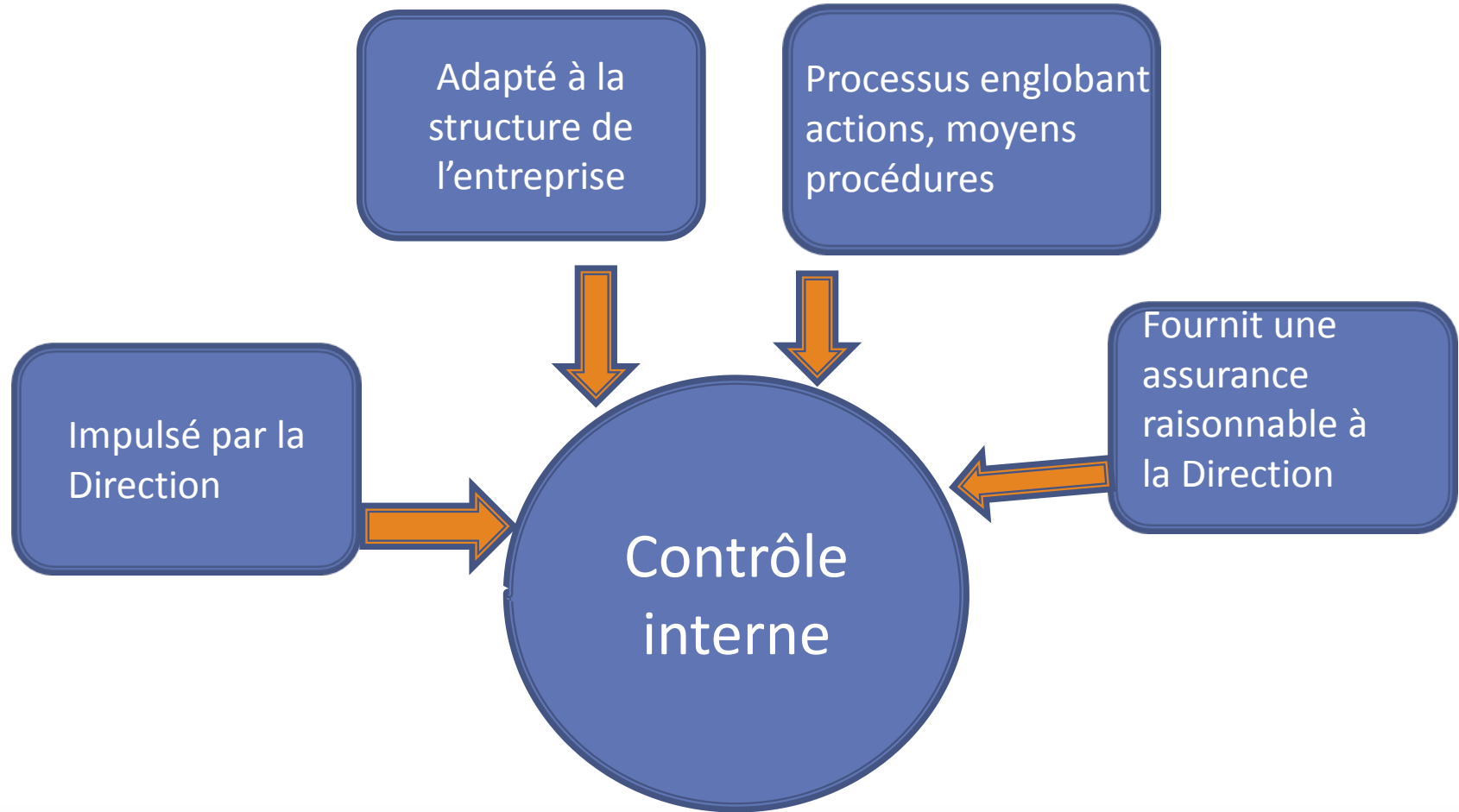
- ▶ **Ainsi il contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité des opérations et à l'utilisation efficiente des ressources.**

LES DEFINITIONS DU CONTRÔLE INTERNE (3/3)

Le contrôle interne se caractérise par certains principes :

- ▶ Le contrôle interne est un **ensemble de moyens** mis en place dans une structure et **fait partie intégrante de son organisation**
- ▶ **L'ensemble des directions et services de l'entité est responsable** de la définition, de la mise en œuvre et de la supervision de ces moyens pour atteindre les objectifs du contrôle interne ;
- ▶ Le contrôle interne **est l'affaire de tous**, et en tout premier lieu des opérationnels eux-mêmes, et ce dans tous les processus (Exemple: budget, RH ...).

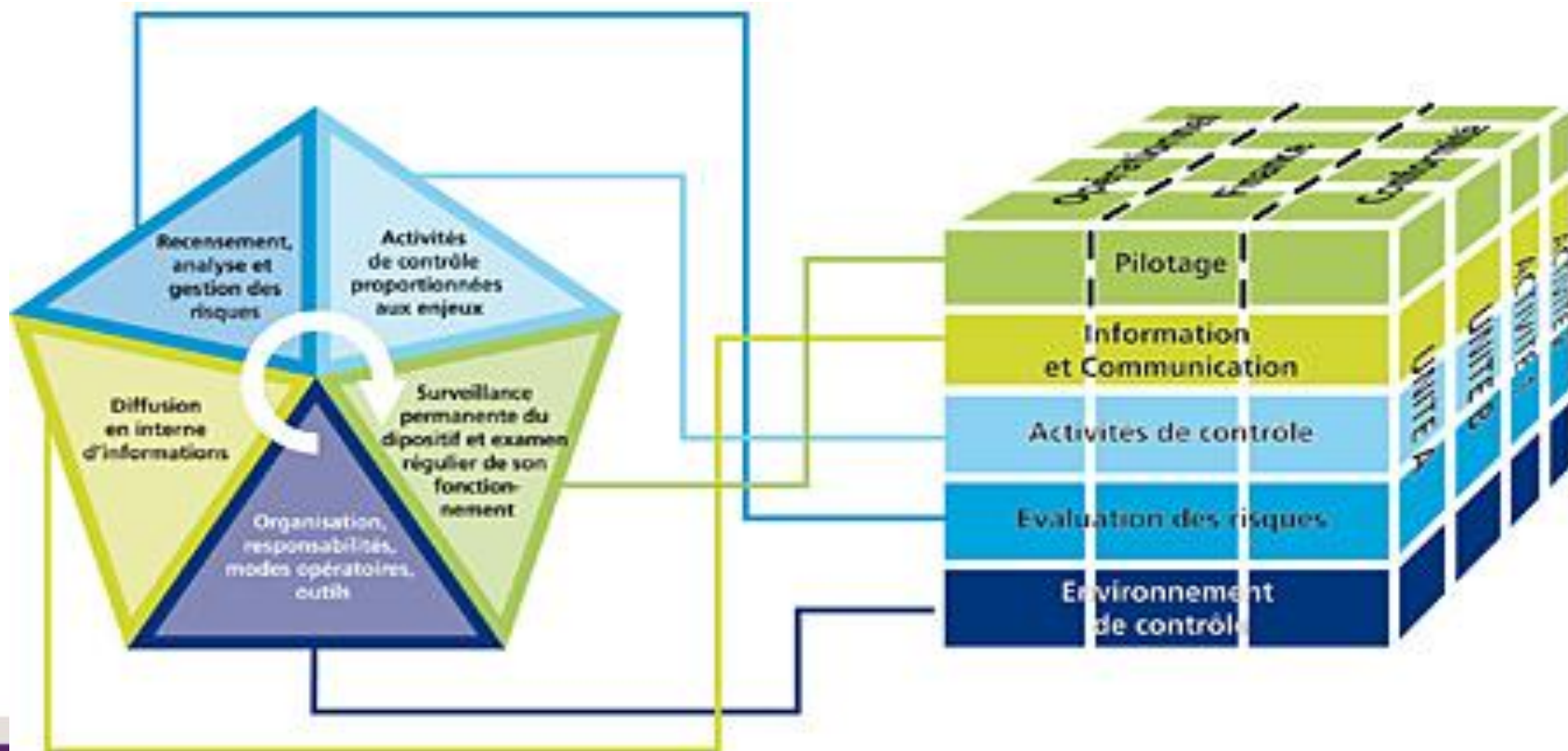
LES GRANDES NOTIONS DU CONTRÔLE INTERNE



LES 5 COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE

- ▶ Le contrôle interne est constitué des éléments suivants :
 - Environnement de contrôle ;
 - Processus évaluation des risques de l'entité ;
 - Activités de contrôle ;
 - Système d 'information (y compris les processus opérationnels relatifs à l'information financière) ;
 - Suivi des contrôles (pilotage).
- ▶ **Cette subdivision du CI en 5 composantes fournit à l'auditeur un cadre utile lui permettant de déterminer la façon dont les différents éléments du CI d'une entité peuvent avoir une incidence sur sa mission d'audit.**

LES 5 COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE



EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ Environnement du contrôle interne
- ▶ Processus évaluation des risques de l'entité
- ▶ Activités de contrôle
- ▶ Système d'information
- ▶ Suivi des contrôles

1ere COMPOSANTE DU C.I : ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE (1/4)

▶ Prérequis indispensable

L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE EST
LA CULTURE DU CONTRÔLE INTERNE AU
SEIN D'UNE ORGANISATION

IL CONSTITUE LE FONDEMENT DE TOUS
LES AUTRES ELEMENTS DU CONTRÔLE
INTERNE

1ere COMPOSANTE DU C.I :

ENVIRONNEMENT DE CONTROLE (2/4)

- ▶ **L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle.**
- ▶ L'environnement de contrôle **constitue le cadre et la structure nécessaire** à la réalisation des objectifs clés du système de C.I.
- ▶ **Il s'évalue notamment au regard des éléments suivants :**
 - Intégrité et valeurs éthiques (et leurs diffusions dans l'entreprise, etc.) ;
 - Philosophie et style de Direction (exemplarité, implication, etc.) ;
 - Structure organisationnelle (organigramme, fonctions, etc.) ;
 - Attribution des pouvoirs et responsabilités (délégations pouvoirs, signatures, etc.) ;
 - Politiques et pratiques relatives aux R.H ;
 - Exigence de compétences du personnel ;
 - S.I(adéquation des systèmes aux besoins de l'entité).

1ere COMPOSANTE DU C.I : ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE (3/4)

- ▶ **Les facteurs d'attention liés à l'évaluation du C.I**
 - Les changements dans l'environnement opérationnel
 - Les nouveaux arrivants
 - Les nouveaux S.I ou leur reconfiguration
 - Les situations de développement
 - Les restructurations de l'organisation

1ere COMPOSANTE DU C.I : ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE (4/4)

- ▶ **Environnement de contrôle dans les PME** : ces entités peuvent mettre en place un environnement de contrôle différent des grandes entités.
- Les PME peuvent ne pas disposer d'un code de bonne conduite écrit mais développer une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement moral au travers l'exemple donné par la Direction.
- La domination de la Direction par une seule personne ne signifie pas que le CI présente des faiblesses ou qu'il n'existe pas. L'engagement d'un propriétaire dirigeant compétent dans les opérations quotidiennes peut en effet constituer une importante force de l'environnement de contrôle.
- Mais la volonté pour la Direction d'outrepasser le CI peut exister. Ce risque peut être réduit par la mise en place de simples politiques de contrôle de fraudes.

2eme COMPOSANTE DU C.I : PROCESSUS EVALUATION DES RISQUES DE L'ENTITE

- ▶ L'auditeur doit acquérir la connaissance :
 - Du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière ;
 - Des résultats obtenus.
- ▶ Lorsque le processus d'évaluation des risques de l'entité est approprié, **l'auditeur peut s'appuyer dessus pour identifier le risque d'anomalies significatives.**

3^{ème} COMPOSANTE DU C.I : ACTIVITES DE CONTRÔLE (1/3)

- ▶ **Définition** : correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la Direction sont mises en œuvre.
- ▶ **Exemples d'activités de contrôle** (qui sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels) :
 - Autorisation ;
 - Evaluation des performances ;
 - Traitement de l'information ;
 - Contrôles physiques ;
 - Séparation des tâches et fonctions ;
 - Etc.

3^{ème} COMPOSANTE DU C.I : ACTIVITES DE CONTRÔLE (2/3)

- ▶ Activités de contrôle dans un milieu informatisé :
 - L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en application.
 - Le CAC détermine si l'entité a répondu de manière adéquate aux risques résultant du système informatique en mettant en place des contrôles efficaces relatifs à ce système et aux applications.
 - Ces contrôles relatifs aux systèmes informatiques sont efficaces quand ils assurent l'intégrité du traitement de l'information et la sécurité des données traitées.

3^{ème} COMPOSANTE DU C.I : ACTIVITES DE CONTRÔLE (3/3)

▶ Activités de contrôle dans les PME :

- Concepts fondamentaux de contrôle au sein de P.E globalement semblables à ceux des plus grandes entreprises.
- **Mais formalisme qui varie.**
- Certains types de contrôles ne sont pas appropriés dans la PME en raison des contrôles effectués par la Direction.

Exemples : la centralisation par la Direction du pouvoir d'autoriser des délais de règlement, difficultés de séparer les tâches dans une PME, etc.

4^{ème} COMPOSANTE DU C.I : SYSTEME D'INFORMATION

- ▶ **Définition** : est constitué des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres correspondants.
- ▶ L'auditeur doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière.
- ▶ Cela concerne notamment :
 - Les flux d'opérations dans les activités de l'entité ayant un caractère significatif pour les états financiers ;
 - Les enregistrements comptables y afférents étayant l'information ;
 - La façon dont le système d'information saisit des événements autres que des flux d'opérations normaux.

5^{ème} COMPOSANTE DU C.I : SUIVI DES CONTROLES

- ▶ **Définition** : processus destiné à évaluer l'efficacité de la performance du C.I au fil du temps.
- ▶ Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité : activités d'encadrement et de supervision.
- ▶ L'auditeur doit acquérir la connaissance des principaux types de moyens que l'entité utilise pour assurer le suivi du C.I. relatif à l'élaboration de l'information financière.
- ▶ Y compris ceux relatifs aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit.

5^{ème} COMPOSANTE DU C.I : SUIVI DES CONTROLES

▶ Suivi des contrôles dans les PME :

- Les activités de suivi continu dans les PME sont **en général informelles** (surtout dans les PE) et souvent menées **directement par la Direction**.
- L'implication étroite de la Direction sert souvent à identifier les écarts significatifs par rapport aux attentes et les anomalies dans les données financières.

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ **Principaux objectifs du C.I et de l'audit :**
 - Objectifs C.I
 - Contrôle interne = outil de maîtrise des risques
 - Objectif de l'audit
 - Cadre normatif du CAC
 - Le risque d'anomalies significatives

PRINCIPAUX OBJECTIFS DU CONTRÔLE INTERNE

- ▶ Protection du patrimoine de l'entreprise ;
- ▶ Qualité de l'information, et en particulier l'information financière ;
- ▶ L'amélioration des performances ;
- ▶ L'application des instructions de la Direction.

Rq : la Commission Treadway introduit la notion importante d' « assurance raisonnable » signifiant que le C.I ne peut constituer une garantie totale.

La démarche « contrôle interne » = outil de maîtrise des risques

ETAPE 1	ETAPE 2	ETAPE 3	ETAPE 4
Risques	Contrôle en place	Efficacité du contrôle	Risques résiduels et actions palliatives
La notion de risque envisagée est large (risque opérationnel, inhérent à l'activité du client, risque financier, juridique, etc.)	Description précise du contrôle existant. Mention de l'absence de contrôle le cas échéant.	Formalisation : <ul style="list-style-type: none"> - Tests d'application par l'auditeur interne et remontée de l'information à la Direction - Compréhension et approbation par le personnel en charge des contrôles. 	La question à se poser est la suivante : <ul style="list-style-type: none"> - Le contrôle en place est il assez pertinent et efficace pour parer au risque identifié en colonne 1 ? - A défaut, comment mettre en place une action corrective?

OBJECTIF DE L'AUDIT (1/3)

- ▶ L'objectif de l'audit est de **permettre au CAC de formuler une opinion sur les comptes.**

- ▶ NEP 200 § 7 :

« la formulation, par le CAC, 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 « d'assurance raisonnable ».

OBJECTIF DE L'AUDIT (2/3)

- ▶ NEP 200 § 8 :

« les limites de l'audit résultent notamment de 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 ».

- ▶ La formulation de l'opinion dans le rapport du CAC rappelle au préalable ce qu'est un audit et son objectif.

OBJECTIF DE L'AUDIT (3/3)

- ▶ **L'objectif de l'audit implique la réalisation de 3 étapes fondamentales :**
 - Une étape d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
 - Une étape de conception et d'exécution des procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques estimés et réduisent les risques d'anomalies significatives ;
 - Une étape de rédaction appropriée du rapport d'audit, basée sur les résultats du travail d'audit.

CADRE NORMATIF DU CAC

Contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière

Toutes entités	Toutes entités	Sociétés cotées	Toutes entités	Toutes entités	Toutes entités
NEP 315 – 330 Approche d'audit	NEP 265 Communication des faiblesses de CI	NEP 9505 Rapport du président sur CI et GE	NEP 9030 Attestations	NEP 9040 Procédures convenues	NEP 9080 Consultations en matière de CI
Révisé	Nouveau	Révisé	Révisé		Nouveau
Mission légale			DDL		

LES COMPOSANTES DU RISQUE D'AUDIT

- ▶ Le risque d'une mission d'audit est le risque que le professionnel exprime une opinion inappropriée alors que les éléments financiers comportent des anomalies significatives.
- ▶ Ce risque comprend :
 - ❑ **le risque que l'information soit affectée par des anomalies significatives.** Risque sous 2 formes :
 - risque inhérent
 - risque lié au contrôle
 - ❑ **le risque de non-détection** qui est le risque que le professionnel ne détecte pas un anomalie matérielle qui existe.

LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES (1/2)

- ▶ Le risque d'anomalies significatives est défini dans la NEP 200 § 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 ».*

LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES (2/2)

▶ NEP 200 §1 12

L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs de l'audit.

« A cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les NEP. Plus le CAC 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 ».

LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET RISQUES INHERENTS

▶ Identification des risques inhérents

- Le risque inhérent se situe en amont du C.I mis en place par l'entreprise.
- Il est lié à son activité, à son environnement, à ses choix stratégiques ou structurels.
- Composantes du risque inhérent qui peuvent être classées en risques exogènes ou risques endogènes (ou propres à l'entité).

▶ Détermination des risques inhérents

- Elle est opérée par l'auditeur dans la phase de conception de la mission (questionnaire approche risques). **NEP 315**
- Cette approche est ensuite complétée lors de la mise en œuvre des contrôles . **NEP 330**

LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET RISQUES LIÉS AU CONTRÔLE

- ▶ Une 1^{ère} approche du risque lié au contrôle doit être opérée par l'auditeur lors de **la phase de prise de connaissance**.
- ▶ Mais c'est essentiellement dans **la phase d'évaluation du C.I** que l'auditeur apprécie définitivement les risques liés au C.I.
- ▶ *Les limites inhérentes au C.I font partie des limites de l'audit, dont la conséquence fondamentale est que l'assurance délivrée par l'auditeur est raisonnable mais non absolue.*

APPROCHE AUDIT PAR LES RISQUES ET CONTRÔLE INTERNE

- ▶ L'approche par les risques requiert de la part de l'auditeur de prendre connaissance d'abord de l'entité, y compris son contrôle interne et de procéder par la suite à une identification en évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers.
- ▶ Cette connaissance de l'entité et de son environnement, y compris du C.I, est énoncée dans la NEP 315.

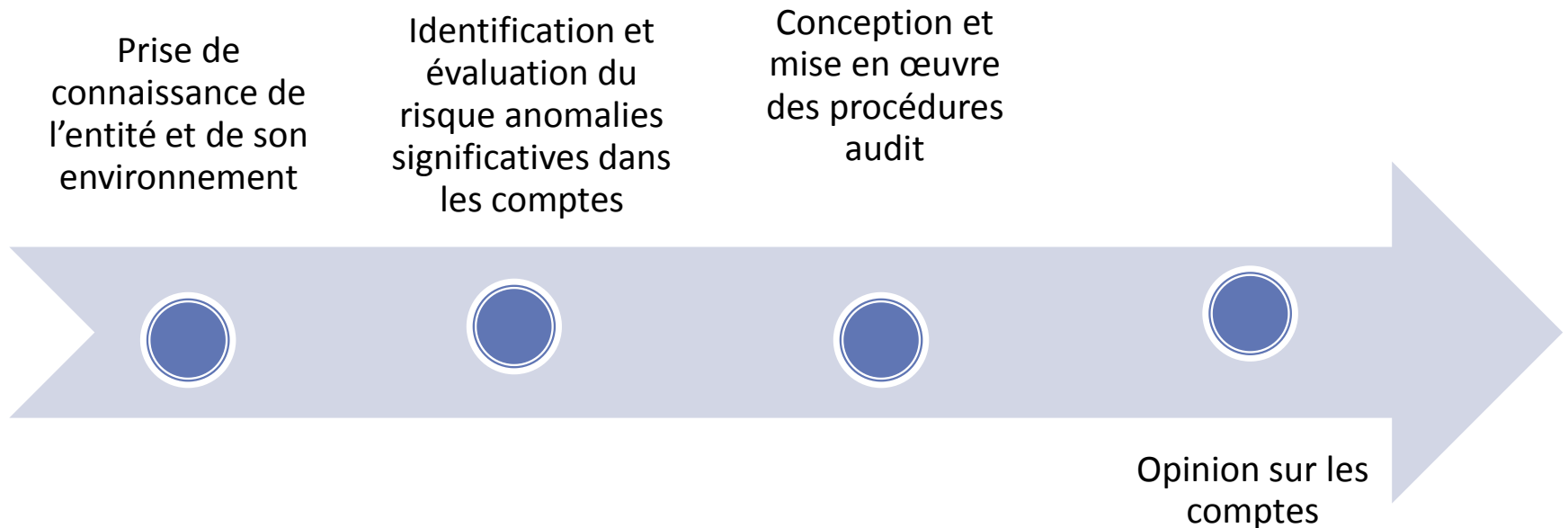
EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et réponse aux risques identifiés
 - Présentation des NEP 315, 320 et 330
 - NEP 315 et éléments du C.I
 - Evaluation de l'environnement de contrôle
 - Environnement de contrôle et procédures du CAC
 - Procédures de C.I et procédures du CAC
 - Prise de connaissance et risque anomalies significatives
 - NEP 315 et risques d'anomalies significatives résultant de fraudes
 - NEP 315 et risques d'anomalies significatives résultant du non-respect des textes
 - NEP 315 et risques d'anomalies significatives résultant des relations et transactions avec les parties liées.

PRESENTATION NEP 315, 320, 330,

- ▶ La méthodologie de l'approche par les risques nécessite :
 - La définition des critères de références que sont les assertions ;
 - L'identification des risques de nature à remettre en cause les assertions ;
 - La réponse de l'auditeur sous forme de diligences adaptées, face aux risques identifiés.
- ▶ D'où la nécessité d'aborder le contenu des NEP 315, 320, 330, 450, 500, 501 et 550.

LES ELEMENTS FONDAMENTAUX DES NEP 315 ET 330 : OBJECTIFS



NEP 315 – CONNAISSANCE DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

- ▶ La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le C.I, par le CAC, **n'est pas un objectif en soi mais a pour but l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.**

- ▶ La prise de connaissance de l'entité porte sur les éléments suivants :
 - Les facteurs externes tels que le secteur d'activité, l'environnement réglementaire et les conditions économiques générales ;
 - Les caractéristiques de l'entité (composition du capital, politique investissement, organisation et financement, etc.) ;
 - Les objectifs et stratégies de l'entité ;
 - La mesure et l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ;
 - Les éléments de contrôle interne pour l'audit.

NEP 315 ET ELEMENTS DE CONTRÔLE INTERNE

- ▶ La NEP 315 impose de prendre connaissance des **éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit**.
- ▶ Ces éléments sont les suivants :
 - Environnement de contrôle ;
 - Moyens mis en place pour identifier les risques et y répondre (processus évaluation des risques par l'entité) ;
 - Système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière et communication interne ;
 - Procédures de contrôle interne ;
 - Moyens mis en place pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne (pilotage).
- ▶ La prise de connaissance de l'ensemble des 5 composantes du contrôle interne ci-dessus est obligatoire, que le CAC souhaite ou non s'appuyer sur le contrôle interne, mais seulement pour leurs éléments pertinents pour l'audit (ISA 315. 12 et A60 à 64).

NEP 315 ET ELEMENTS DE CONTRÔLE INTERNE

- ▶ Les **contrôles pertinents** pour l'audit sont ceux qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.
- ▶ Au sein des 5 composantes, il relève du **jugement professionnel** du CAC de déterminer si un contrôle, individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit.
- ▶ Par exemple, selon les composantes du C.I concernées, le CAC peut rechercher
 - Si la Direction a une culture d'honnêteté et un comportement éthique ;
 - 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, etc. ;
 - Si l'entité dispose d'un audit interne et, si c'est le cas, les travaux menés par la fonction contrôle interne, etc.

ENVIRONNEMENT DE L'ENTITE

- ▶ Pour prendre connaissance de l'environnement de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives, le CAC appréhende :
 - **Des éléments exogènes à l'entité** : secteur activité, contexte économique général, facteurs réglementaires (comptable, fiscal, juridique), etc.
 - **Des éléments endogènes à l'entité** : complexité de la structure, stratégie, organisation de la gouvernance entreprise et actionnariat, système analyse de la performance, nombre et complexité des opérations, implantation dans des pays à risque, vulnérabilité des actifs aux pertes et détournements, etc.

ENVIRONNEMENT DE L'ENTITE – ELEMENTS EXOGENES

ELEMENTS EXOGENES	EXEMPLES DE QUESTIONS	EXEMPLES DE COMPTES ET/OU ASSERTIONS CONCERNES PAR UN RISQUE ANOMALIE SIGNIFICATIVE	AUTRES EFFETS POSSIBLES
SECTEUR ACTIVITE	<ul style="list-style-type: none"> - Sur quel marché l'entité évolue t'elle ? - S'agit il d'une activité saisonnière ou cyclique ? - Quel est le degré de technologie des produits ? 	<p>Stocks/ Evaluation des stocks</p> <p>Evaluation des immobilisations et des stocks</p>	
ENVIRONNEMENT REGLEMENTAIRE	<ul style="list-style-type: none"> - Quel est le référentiel comptable applicable ? - S'agit il d'un secteur réglementé qui nécessite des autorisations particulières et renouvelables ? - Existe-t-il un risque fiscal spécifique ? - Existe-t-il des exigences environnementales ? 	<p>Risque diffus</p> <p>Calcul de l'impôt et participation salariés</p> <p>Evaluation de la provision pour démantèlement, pour remise en l'état.</p>	Continuité exploitation
CONTEXTE ECONOMIQUE	- Les sources de financement sont elles pérennes ?	Risque diffus de fraude dans l'élaboration des comptes (afin	Continuité exploitation

ENVIRONNEMENT DE L'ENTITE – ELEMENTS ENDOGENES

ELEMENTS ENDOGENES	EXEMPLES DE QUESTIONS	EXEMPLES DE COMPTES ET/OU ASSERTIONS CONCERNES PAR UN RISQUE ANOMALIE SIGNIFICATIVE	AUTRES EFFETS POSSIBLES
COMPLEXITE STRUCTURE DE L'ENTITE	<ul style="list-style-type: none"> - Existe-t-il des entités ad-hoc, des activités de sous-traitance ou partenariat ? - Existe-t-il une convention collective ou des accords salariaux particuliers (plan retraite, stock option, accord participation, etc.) ? 	<p>Décomptabilisation d'actifs ou de passifs, engagements hors-bilan. Engagements envers le personnel. Comptabilisation des rémunérations différées.</p>	
ORGANISATION DES ACTIVITES	<ul style="list-style-type: none"> - Quels sont les principaux clients/fournisseurs ainsi que le degré de dépendance de l'entité ? - Des dépenses R&D sont elles inscrites à l'actif ? - Existe-t-il des parties liées ? 	<p>Respect des critères imputation à l'actif, évaluation des actifs. Risque diffus</p>	Continuité exploitation
POLITIQUE INV.	<p>Quel est le rythme des inv. ? Des acquisitions /cessions de filiales sont elles planifiées ou ont elle été réalisées ?</p>	Valorisation des actifs.	Impact approche générale.
POLITIQUE FINANCEMENT	Comment le financement est il structuré ?	Comptabilisation et classement des dettes	

AUTRES TYPES DE RISQUES INHERENTS OU SPECIFIQUES DANS LES ENTREPRISES

- ▶ **Exemples de risques « spécifiques » et « plus nouveaux » peuvent exercer une forte influence sur une entreprises :**
 - De nouvelles lois ;
 - L'évolution technologique, la réduction du cycle de vie des propres produits de l'entreprise ;
 - Le risque de l'environnement et de sa réglementation ;
 - Les risques menaçant la réputation de l'entreprise (ex : diffamation, etc.) ;
 - Crises dans le domaine du personnel (ex : réactions négatives en cas de licenciement, etc.).
- ▶ **Ce sont tous des risques inhérents.**

EVALUATION DE LA CONCEPTION ET DE LA MISE EN ŒUVRE DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTROLE

▶ Rappel texte : **NEP 315**

« *Le CAC prend notamment connaissance des éléments suivants :*

- *l'environnement de contrôle qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'art. L 823-16 du Code de Commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de C.I... ».*
- ▶ L'environnement de contrôle est très influant dans une organisation, en sensibilisant les employés à la nécessité des contrôles (ISA 315).

EVALUATION DE LA CONCEPTION ET DE LA MISE EN ŒUVRE DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTROLE

- ▶ Éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents pour l'audit :
 - La communication et le développement de valeurs d'intégrité et d'éthique ;
 - -exigences de compétence ;
 - La participation des personnes constituant la gouvernance ;
 - Le style et les caractéristiques de la Direction ;
 - La structure organisationnelle ;
 - La délégation des pouvoirs et des responsabilités ;
 - La politique R.H.

- ▶ Spécificités Petites Entités : dirigeant unique, documentation, communication, etc.

ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE ET PROCEDURES DU CAC

- ▶ Pour collecter ces éléments, le CAC a recours à des entretiens avec la Direction.
- ▶ Il recueille les informations dont il a besoin pour l'environnement de contrôle :
 - Code éthique ;
 - Composition des organes de gouvernance ;
 - PV des organes de gouvernance ;
 - Délégations de pouvoirs, autorisations, signatures ;
 - Systèmes de rémunération des dirigeants ;
 - Etc.
- ▶ Spécificités Petites Entités : souvent peu de formalisations, observations physiques du CAC, etc.

MOYENS MIS EN PLACE POUR IDENTIFIER LES RISQUES

- ▶ Rappel texte : **NEP 315**

« *Le CAC 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;... ».*
- ▶ Ces moyens mis en place par la Direction aident le CAC dans son identification des risques d'anomalies significatives dans les comptes.
- ▶ Spécificités petites entités : souvent identification directe des risques par le dirigeant.

MOYENS MIS EN ŒUVRE PAR L'ENTITE ET PROCEDURES DU CAC

- ▶ **1^{er} cas : l'entité a mis en place un processus évaluation des risques** (ex : cartographie des risques)
 - Le CAC prend connaissance de cette évaluation et de ses résultats.

- ▶ **2eme cas : l'entité n'a pas mis en place un processus évaluation des risques** (souvent le cas dans les PME)
 - Le CAC s'entretient avec la Direction pour apprécier si des risques liés à l'activité peuvent avoir une conséquence sur les comptes.

SYSTEME D'INFORMATION RELATIF A L'ELABORATION DE L'INFORMATION FINANCIERE ET COMMUNICATION INTERNE

- ▶ Rappel texte : **NEP 315**
- ▶ Quel système d'information est visé ?
 - Il comprend les traitements informatisés, assurés par le système informatique, et des traitements manuels.
- ▶ Le système d'information doit être adapté aux objectifs de l'entité. Vigilance sur la protection des systèmes informatiques (procédures sauvegarde).

SYSTÈME D'INFORMATION ET PROCEDURES DU CAC

- ▶ Un appui sur l'art. R 123-172 du Code de Commerce :
« 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 ».
 - Le CAC doit s'appuyer sur cette documentation interne pour sa prise de connaissance du système d'information.

- ▶ Démarche CAC :
 - Prise de connaissance de l'environnement ;
 - Prise de connaissance de la cartographie des applications ;
 - Prise de connaissance des conditions de maintenance.

- ▶ Spécificités petites entités : utilisation de demandes d'informations par le CAC (à défaut de procédures écrites).

LES PROCEDURES DE CONTRÔLE INTERNE

▶ Rappel texte : **NEP 315**

« *Le CAC prend notamment connaissance des éléments suivants :/...*

- *Les procédures de C.I en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ».*

▶ Définition :

Les procédures de C.I sont celles qui permettent de s'assurer que les directives de la Direction sont mises en application pour réduire les risques qu'elle a identifiés :

- autorisations,
- Contrôles physiques,
- Séparation des tâches,
- Etc.

PROCEDURES DE CONTRÔLE INTERNE ET PROCEDURES DU CAC

- ▶ Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le CAC doit vérifier l'existence de procédures de C.I relatives aux processus concourant à l'élaboration des comptes.
- ▶ Ce que le CAC peut faire :
 - Demander s'il existe un manuel des procédures de C.I ;
 - Demander s'il l'entité possède une grille des autorisations ;
 - Évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles sur le système informatique (important).

MOYENS MIS EN PLACE POUR S'ASSURER DU BON FONCTIONNEMENT DU C.I

- ▶ Rappel texte : **NEP 315**

« le CAC 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 ».*

- ▶ Actions de pilotage par l'entité.

- ▶ Spécificités petites entités : degré implication et du contrôle par le dirigeant unique, etc.

MOYENS MIS EN PLACE POUR S'ASSURER DU BON FONCTIONNEMENT DU C.I ET PROCEDURES DU CAC

- ▶ Le CAC prend connaissance :
 - Des principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du fonctionnement du C.I ;
 - De la manière dont l'entité entreprend les mesures correctrices.

- ▶ Sources d'information possibles pour le CAC :
 - Tableaux de bord, comparaison budget/réel, etc.

- ▶ Si l'entité a une fonction d'audit interne, application de la NEP 610 « prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne ».

PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITE (NEP 315) ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

- ▶ Risques d'anomalies significatives sur les 5 éléments du C.I pertinents pour l'audit (tels que définis dans la NEP 315) ;
- ▶ Risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
- ▶ Risques d'anomalies significatives résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires ;
- ▶ Risques d'anomalies significatives résultant des parties liées.

PRISE DE CONNAISSANCE DES ELEMENTS DE C.I ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LE CAC

▶ 1^{er} élément : environnement de contrôle

- Un environnement de contrôle satisfaisant est un élément positif pour le CAC.
- Mais cette situation ne suffit à éliminer totalement tout risque.
- A l'inverse, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles (dont contrôles fraude).

▶ 2eme élément : moyens mis en place pour identifier les risques et y répondre

Si le CAC identifie un risque que la Direction n'a pas décelé, il s'interroge sur les raisons de cette non détection.

Ex : si la Direction ne fournit pas de ressources suffisantes pour sécurité environnement informatique, il peut y avoir des risques de traitements non autorisés.

PRISE DE CONNAISSANCE DES ELEMENTS DE C.I ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LE CAC

▶ 3eme élément : système d'information et communication interne

- Traitements manuels moins fiables que les traitements informatiques (risques erreurs ou manipulations).
- Mais un système informatique peut aussi présenter des risques spécifiques au regard du C.I.

▶ 4eme élément : procédures de C.I

A ce stade, le CAC doit apprécier s'il peut s'appuyer ou non sur le C.I pour réduire le risque d'anomalies significatives et réduire les contrôles de substance.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDE

- ▶ Lors de la planification et de la réalisation de l'audit et afin de réduire le risque d'audit à un faible niveau acceptable, **le CAC doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.**
- ▶ **L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit (notion anglo-saxonne « scepticism »).**
- ▶ Une fraude peut exister, et ce malgré l'expérience du CAC sur le dossier et son approche positive sur intégrité et honnêteté de la Direction.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDE

▶ Rappel textes :

NEP 200

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* ».

- ▶ NEP 240 « prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes » définit les procédures et s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir :
 - « *les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur des comptes ;*
 - *Le détournement d'actifs* » (NEP 240 § 3).

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDE

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

- § 12 « afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le CAC, 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 la Direction exerce sa surveillance en matière de risque de fraude ;
 - Analyser les facteurs de risque de fraude ».

- § 13 « parce que la Direction est responsable du C.I mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le CAC 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 ».

RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDES

- ▶ Certaines conditions peuvent créer un environnement de fraude :
 - Inefficacité de la Direction ;
 - Importants bonus liés à des performances financières ;
 - Complexité du système ;
 - Budget irréaliste à atteindre ;
 - Inefficacité du contrôle interne.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DU NON-RESPECT DES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES

- ▶ Rappel textes :
 - **NEP 315 § 13** « *le CAC prend connaissance du secteur d'activité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable* ».
 - **NEP 250** « prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires ».
- ▶ La NEP 250 définit les procédures d'audit à mettre en œuvre.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DU NON-RESPECT DES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES

- ▶ **Procédures à mettre en place dans les entités pour aider à la prévention et 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.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE RELATIONS ET TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES

- ▶ Rappel texte : 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 sont définies par la **NEP 550 « relations et transactions avec les parties liées »**.
- ▶ 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. Cette situation peut avoir un impact sur le risque de fraudes.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE RELATIONS ET TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES

- ▶ Parties liées et facteurs de risques :
 - Opérations à travers de structures complexes ;
 - Dissimulation des parties liées : elles présentent une opportunité plus importante pour les collusions, dissimulations et manipulations par la Direction ;
 - Le management n'est pas au courant de toutes les parties liées et transactions avec les parties liées ;
 - Les transactions avec les parties liées ne sont pas réalisées à des conditions de marché normales.

NEP 315 ET RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE RELATIONS ET TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES

▶ Éléments du C.I relatifs aux parties liées : **NEP 550 § 9**

« le CAC 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 ;*

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

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ **Identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions**
 - Risque inhérent au niveau des assertions
 - Des situations de risques inhérents élevés
 - Formalisation de l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions
 - Risques liés au contrôle au niveau des assertions et pertinence des contrôles
 - Risque anomalies significatives résultant de fraudes
 - Risque anomalies significatives liées aux estimations comptables.

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ Identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions (suite)
 - Réponse à l'évaluation du risque et procédures d'audit à mettre en œuvre
 - Adaptation P.E
 - NEP 330 : procédures mises en œuvre par le CAC à l'issue de son évaluation des risques
 - NEP 330 : tests de procédure et contrôles de substance
 - Situations dans lesquelles le CAC met en œuvre des tests de procédure
 - Situations dans lesquelles le CAC met en œuvre des contrôles de substance
 - NEP 330 : approche sectorielle BTP

IDENTIFIER ET EVALUER LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS

▶ Rappel texte : **NEP 315 § 15**

« lors de sa prise de connaissance, le CAC 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 ».*

- ▶ Définition : les assertions sont « les critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ».

RAPPEL DES DIFFERENTES ASSERTIONS (1/2)

Les assertions utilisées par le CAC sont :

- Pour les flux d'opérations et les évènements survenus au cours de la période
 - Réalité ;
 - Exhaustivité ;
 - Mesure ;
 - Séparation des exercices ;
 - Classification.

RAPPEL DES DIFFERENTES ASSERTIONS

(2/2)

- ❑ Pour les soldes des comptes en fin de période
 - Existence ;
 - Droits et obligations ;
 - Exhaustivité ;
 - Évaluation et imputation.

- ❑ Pour la présentation des comptes et les informations fournies dans l'Annexe
 - réalité, droits et obligations ;
 - Exhaustivité ;
 - Présentation et intelligibilité ;
 - Mesure et évaluation.

RISQUE INHERENT AU NIVEAU DES ASSERTIONS

- ▶ NEP 200 : **rappel définition 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 inhérent au niveau des assertions est la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à **fournir ne soit pas respectée et que ce non respect puisse entraîner une anomalie significative dans les comptes.**

EXEMPLES DE RISQUES INHERENTS AU NIVEAU DES ASSERTIONS

Selon les caractéristiques de l'entité, le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres.

- Évolution technologique rapide dans un secteur activité et risque mauvaise évaluation stocks ;
 - Absence automatisation des tâches telles que la facturation ou la paie peut conduire à des erreurs matérielles affectant la mesure ou la classification des opérations.
- ▶ **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 une incertitude de mesure importante.**

DES SITUATIONS DE RISQUES INHERENTS ELEVES

▶ Cela peut s'avérer dans les cas suivants :

- Risque de fraude précisément identifié ;
- Risque qui porte sur des développements récents, économiques, comptables significatifs ;
- risque qui découle de transactions significatives avec des parties liées.

Risque qui concerne des opérations significatives non courantes, inhabituelles, ou complexes :

- Risque qui concerne des évaluations comportant une large part d'incertitude ou un fort degré de subjectivité.
- ▶ **Les risques significatifs sont souvent liés à des opérations non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement.**

FORMALISATION DE L'ÉVALUATION DU RISQUE INHERENT AU NIVEAU DES ASSERTIONS

- ▶ Peut être matérialisée sous forme de matrices de risques compte/ assertion (préconisation) ou de tout autre moyen de documentation.
- ▶ Développer cette analyse en quantifiant, toutes les fois que c'est possible, l'importance du risque inhérent : faible, moyen, élevé.

RISQUES LIES AU CONTRÔLE AU NIVEAU DES ASSERTIONS

- ▶ NEP 200 : **rappel définition 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 ».

- ▶ Le CAC doit prendre connaissance des procédures de C.I pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaire de connaître pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir les procédures audit à mettre en œuvre (ISA 315).

PERTINENCE DES CONTROLES DANS LA NEP 315

▶ NEP 315 § 16 :

« Le CAC évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;*
- Qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié 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 ;*
- Que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée ».*

PERTINENCE DES PROCEDURES DE C.I ET JUGEMENT PROFESSIONNEL

- ▶ **Le CAC doit exercer son jugement professionnel** pour apprécier si des contrôles de l'entité qui « contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions sont pertinents pour l'audit.
- ▶ Le jugement du CAC sur le fait de savoir si une procédure de contrôle est pertinente pour l'audit est influencé par l'importance du risque qu'il a identifié et par le fait qu'il considère qu'il est probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle pour déterminer l'étendue des tests de substance.

EVALUATION DE LA CONCEPTION ET MISE EN ŒUVRE DES CONTROLES PERTINENTS

- ▶ L'analyse du C.I par le CAC ne consiste pas seulement à décrire les contrôles existants dans l'entité.
- ▶ Elle implique plus : évaluer leur conception en regard des assertions concernées et vérifier s'ils sont réellement mis en œuvre.
- ▶ Concrètement, pour déterminer le risque d'anomalies significatives, le CAC détermine :
 - Les domaines où les contrôles sont effectivement prévus par l'entité ;
 - Les domaines où l'absence de contrôles ou leur mauvaise conception ou application fait peser un risques d'erreurs pouvant affecter la fiabilité des comptes annuels.
- ▶ **L'existence de contrôles fiables constitue une forte probabilité que les comptes soient fiables.**

ASPECTS PARTICULIERS DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT DE FRAUDES

- ▶ Rappel NEP 240 « prise en compte de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ».

§ 19 : « lorsque le CAC 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 risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, lorsque le CAC estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier ».

ASPECTS PARTICULIERS DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES LIEES AUX ESTIMATIONS COMPTABLES

- ▶ Rappel NEP 540 « **Appréciation des estimations comptables** »

§ 4 : « 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 ».

- ▶ Ex. d'estimations qui peuvent laisser une part importante au jugement de la Direction et qui peuvent entraîner un risque élevé d'anomalies significatives :
 - Estimations comptables relatives aux coûts de certains litiges
 - Estimation comptables d'instruments financiers pour lesquels n'existe pas de marché.

ASPECTS PARTICULIERS DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES LIEES AUX ESTIMATIONS COMPTABLES

▶ NEP 540 § 7 :

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

RISQUES ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET PROCEDURES AUDIT SPECIFIQUES

▶ NEP 540 § 8 à 10 :

« 08 – afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le CAC 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 ».

RISQUES ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET PROCEDURES AUDIT SPECIFIQUES

▶ NEP 540 § 8 à 10 (suite) :

« 09 – Le CAC prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables ».

« 10 – Parce que la Direction est responsable du C.I 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 CAC s'enquiert auprès d'elle :

- Des procédures de C.I 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 ».*

RISQUES FAIBLES OU ELEVES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES SUR ESTIMATIONS COMPTABLES

SITUATIONS DE RISQUES FAIBLES	SITUATIONS DE RISQUES ELEVES
ESTIMATIONS COMPTABLES POUR DES ACTIVITES SIMPLES	ESTIMATIONS COMPTABLES LIEES A L'ISSUE D'UN CONTENTIEUX
ESTIMATIONS COMPTABLES D'OPERATIONS COURANTES	ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR (IFRS) PORTANT SUR DES INSTRUMENTS FINANCIERS DERIVES NON COTES
ESTIMATIONS COMPTABLES TIREES DE DONNEES FACILEMENT ACCESSIBLES (ex: cours boursiers, etc.)	ESTIMATIONS COMPTABLES FONDEES SUR DES DONNEES PREVISIONNELLES
ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR (IFRS) LORSQUE LA METHODE D'EVALUATION DU REFERENTIEL EST SIMPLE ET FACILE A APPLIQUER	ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR (IFRS) PRODUITES PAR UN MODELE HAUTEMENT SPECIALISE ET ALIMENTE PAR DES HYPOTHESES OU VARIABLES QU'IL EST IMPOSSIBLE D'OBSERVER SUR UN MARCHÉ

RISQUES ANOMALIES SIGNIFICATIVES RESULTANT D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET PROCEDURES AUDIT SPECIFIQUES

- ▶ Ces procédures d'audit (NEP 540 § 8 à 10) permettent au CAC de mesurer le risque d'anomalies significatives s'attachant à certaines estimations en fonction du degré d'incertitude de mesure.
- ▶ Ex. de facteurs susceptibles d'influer sur le degré incertitude de mesure associé à une estimation comptable :
 - l'importance de la place laissée au jugement dans l'estimation comptable ;
 - La sensibilité de l'estimation comptable aux changements dans les hypothèses
 - La durée de l'horizon prévisionnel ;
 - L'existence de données fiables provenant de sources externes ;
 - La mesure dans laquelle l'estimation comptable est fondée sur des variables observables ou inobservables.

REPONSES AUX RISQUES IDENTIFIES - SOMMAIRE

- ▶ Nature des risques identifiés
- ▶ Utilisation de tests de contrôle
- ▶ Autres procédures d'audit utilisées
- ▶ Procédures d'audit complémentaires : tests de procédure et contrôles de substance
- ▶ Procédures d'audit complémentaires et application NEP 330
- ▶ Calendrier et réalisation des procédures d'audit complémentaires
- ▶ Situations dans lesquelles le CAC met en œuvre des tests de procédure.
- ▶ Situations dans lesquelles le CAC privilégie les contrôles de substance
- ▶ Analyse sectorielle BTP
- ▶ Présence d'un expert-comptable
- ▶ Documentation des travaux

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : NATURE DES RISQUES

- ▶ **La définition de procédures complémentaires d'audit nécessite des informations de base et la prise en considération des éléments suivants :**
 - Degré de matérialité du risque identifié ;
 - Probabilité de survenance du risque ;
 - Les assertions qui peuvent en être affectées ;
 - Les réponses qui peuvent exister dans le C.I ;
 - Caractéristiques particulières des risques inhérents (ex : valeur significative du stock, existence de contrats complexes, etc.) ;

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : UTILISATION DE TESTS DE CONTROLE

- ▶ **Certains aspects sont à considérer pour décider s'il faut procéder au test de l'efficacité opérationnelle du C.I ?**
 - Le test serait il efficient dans le sens où il fournirait une réponse effective au risque identifié ?
 - Quel test substantif pourrait être réduit en exécutant des tests de contrôle ?
 - Etc.

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : AUTRES PROCEDURES AUDIT

- ▶ **D'autres procédures d'audit peuvent être requises :**
 - Assistance à l'inventaire physique ;
 - Procédures de confirmations externes (pour vérifier l'existence et l'exhaustivité de certains soldes) ;
 - Procédures relatives aux événements postérieurs ,etc.
- **Illustration** : la procédure d'inventaire physique permet :
 - De vérifier physiquement le stock ;
 - Mais aussi **d'observer la mise en œuvre des procédures de comptage définies par la Direction ;**
 - De recueillir les **éléments probants sur fiabilité de ces procédures.**

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES

- ▶ 2 catégories de procédures complémentaires :
 - Tests de procédure
 - Contrôles de substance cf. NEP 330

- ▶ Ces procédures incluent généralement des éléments comme :
 - l'inspection ;
 - l'observation ;
 - Les demandes d'information ;
 - Les confirmations ;
 - Les contrôles arithmétiques ;
 - La réexécution ;
 - Les procédures analytiques.

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES

- ▶ Calendrier des procédures d'audit complémentaires :
 - l'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédure ou des contrôles de substance à une date intercalaire ou à la fin de la période.
 - La mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période **peut aider l'auditeur à identifier des problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et d'avoir le temps d'avoir un dialogue avec la Direction.**

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES

- ▶ Etendue des procédures d'audit :
 - Le CAC doit déterminer l'ampleur d'une procédure d'audit spécifique à mettre en œuvre ;
 - Exemples : taille d'un échantillon, nombre d'observations à faire sur une procédure de contrôle donnée, etc. ;

- ▶ Par son jugement professionnel, le CAC détermine l'étendue de la procédure audit choisie après la prise en compte
 - du caractère significatif ;
 - De l'évaluation du risque;
 - Et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir.

REPONSE AUX RISQUES IDENTIFIES : NEP 330 ET PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES

- ▶ Rappel texte : NEP 330 « **Procédures mises en œuvre par le CAC à l'issue de son évaluation des risques** »

- « § 1 - *Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes ;*

- § 5 - *en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le CAC conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.*

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédure, des contrôles de substance, ou une approche mixte /...

*Le CAC 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** ».*

REPONSE A L'EVALUATION DU RISQUE ET CONCEPTION DES PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN OEUVRE

▶ Rappel texte : **NEP 330**

§ 6 – « Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :

- *le niveau de risques 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 CAC d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles ».*

ADAPTATION PETITES ENTITES

- ▶ Dans les P.E, le CAC ne pourra pas toujours identifier des contrôles de l'entité suffisamment efficaces.
- ▶ **Cette analyse ne signifie pas qu'il n'existe pas de C.I mais que celui qui existe n'a pas toujours un degré de fiabilité suffisant pour que le CAC puisse le prendre en considération au niveau des assertions.**
- ▶ Mais la simplicité des opérations permettra très souvent au CAC d'obtenir un degré de confiance suffisant dans les chiffres présentés en effectuant des sondages bien orientés sur les comptes.

NEP 330 – PROCEDURES MISES EN ŒUVRE PAR LE CAC A L'ISSUE DE SON EVALUATION DES RISQUES

- ▶ **Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble**
 - Le CAC adapte son approche , avec éventuellement appel à des experts, des équipes plus expérimentées, une supervision renforcée.
 - Nature, étendue et calendrier des travaux.

- ▶ **Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions**
 - Tests de procédure, contrôle de substance, approche mixte
 - Le niveau, l'étendue, et le calendrier des travaux dépendent directement du niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions et du niveau de contrôle
 - L'étendue des tests relève du jugement sachant que plus le risque est élevé, plus le niveau de test (quantité et qualité) est élevé
 - Possibilité de réaliser des tests en cours d'année en fonction des contrôles mis en place par l'entité

NEP 330 – TESTS DE PROCEDURE ET CONTROLES DE SUBSTANCE

- ▶ Suite aux travaux de prise de connaissance de l'entité et l'évaluation des risques, **le CAC dispose donc de 2 types de procédures complémentaires d'audit** pour collecter les éléments suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion :
 - **Tests de procédure**
 - **Contrôles de substance**

NEP 330 – TESTS DE PROCEDURE ET CONTROLES DE SUBSTANCE

▶ Rappel textes :

- NEP 330 § 9

*« parmi les procédures d'audit, **les tests de procédure** 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 ».*

Lorsque, dans le cadre de son évaluation du risque d'anomalies significative au niveau des assertions, **le CAC présume que les contrôles fonctionnent efficacement, il doit mettre en œuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les contrôles fonctionnent efficacement .**

Ex : le CAC peut demander des informations et observer les procédures de l'entité pour le traitement des encaissements afin de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur ces derniers.

NEP 330 – TESTS DE PROCEDURE ET CONTROLES DE SUBSTANCE

- ▶ NEP 315 § 7 :« **contrôles de substance** ; procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :
 - Les tests de détails
 - Les procédures analytiques ».

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'Annexe, dès lors qu'ils sont significatifs.

Il existe par ailleurs **des limites inhérentes au contrôle interne**, y compris le fait qu'il puisse être contourné par la Direction.

Par conséquent, même si l'auditeur estime que le risque est réduit, il doit toujours réaliser des contrôles de substance pour les éléments significatifs.

NEP 330 – TESTS DE DETAIL ET PROCEDURES ANALYTIQUES

- ▶ **Tests de détail** : procédures conçues pour collecter des évidences qui pourraient valider un montant dans les états financiers. Ils sont obtenus pour obtenir les évidences d'audit concernant certaines assertions comme l'existence, l'exactitude et l'évaluation.
- ▶ **Procédures analytiques** : procédures conçues pour valider les corrélations possibles entre des données financières et non financières.

TECHNIQUES DE CONTRÔLE : LES PROCEDURES ANALYTIQUES

▶ Définition dans NEP 315 § 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 ».*

▶ NEP 520 § 5

« Le CAC 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 CAC d'identifier des opérations ou des évènements inhabituels ».

TECHNIQUES DE CONTRÔLE : LES PROCEDURES ANALYTIQUES (NEP 520)

- ▶ Lorsque les procédures font apparaitre des résultats inhabituels ou inattendus, le CAC recherche s'ils pourraient être indicatifs d'anomalies significatives dans les comptes.
- ▶ L'examen analytique permet notamment au CAC :
 - De comprendre les relations qui existent entre les différents éléments constitutifs des comptes et de déceler les variations qui peuvent être révélatrices de modifications de structure, d'évènements ponctuels spécifiques
 - ▶ De définir les ratios qui lui semblent les plus révélateurs de l'évolution de l'entité et de s'assurer que les éléments nécessaires à l'explication de leur variation seront disponibles.
- ▶ **Le CAC met en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectué à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité (NEP 520 § 7).**

UTILISATION DE TESTS DE PROCEDURE

▶ Tests de procédure :

- Calendrier à définir et éléments complémentaires à collecter
- Si aucun changement identifié sur les contrôles, test de l'efficacité au moins une fois tous les trois ans
- Si risque inhérent élevé identifié, démarche audit particulière

UTILISATION DE TESTS DE PROCEDURE

▶ Tests de procédure et utilisation du passé :

- Si aucun changement → test une fois tous les 3 ans.
Remarque : *pas de test sur tous les contrôles sur un seul exercice.*
- Si changement dans la procédure de C.I → test systématique
- Si risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière → test tous les exercices
- Procédures complémentaires à faire si le C.I est testé avant la clôture.

UTILISATION DE CONTROLES DE SUBSTANCE

▶ Contrôles de substance

- A mettre en œuvre si risque inhérent élevé
- **Etendre des contrôles de substance proportionnels au niveau des risques**
- **Si résultats des tests de procédure non satisfaisants, le CAC étend alors les contrôles de substance**

SITUATIONS DANS LESQUELLES LE CAC MET EN ŒUVRE DES TESTS DE PROCEDURE

- ▶ Rappel texte : NEP 330 § 9 et
 - § 10 « *le CAC réalise des tests de procédure 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 »*
 - § 12 « **plus le CAC s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédure »**

SITUATIONS DANS LESQUELLES LE CAC MET EN ŒUVRE DES TESTS DE PROCEDURE

- ▶ Le CAC favorise les tests de procédure, notamment :
 - Lorsque l'entité a automatisé les écritures journalières d'enregistrement des opérations courantes
 - Ou lorsque l'entité dispose de contrôles pertinents pour l'audit

SITUATIONS DANS LESQUELLES LE CAC MET EN ŒUVRE DES TESTS DE PROCEDURE

▶ 1^{er} cas : exemple d'écritures journalières automatisées

- Une entité qui gère son activité en utilisant un système intégré pour lancer les commandes d'approvisionnement et réceptionner les marchandises, et pour générer le règlement des achats déclenché automatiquement par la confirmation de la réception des marchandises et des conditions de paiement.

SITUATIONS DANS LESQUELLES LE CAC MET EN ŒUVRE DES TESTS DE PROCEDURE

- ▶ **2^{ème} cas : existence de contrôles pertinents pour l'audit**
 - Inspecter les rapprochements effectués par l'entité (rapprochements bancaires, etc.)
 - Inspecter les documents du responsable informatique de l'entité afin de collecter des éléments relatifs à l'absence d'accès non autorisé
 - En cas d'utilisation de logiciels d'application standards : le CAC s'assure qu'ils ne sont pas modifiés et que la maintenance est assurée.

SITUATIONS POUR LESQUELLES LE CAC PRIVILEGIE LES CONTROLES DE SUBSTANCE

- ▶ **Le CAC met en œuvre les contrôles de substance en cas de faiblesse du C.I ou lorsque son fonctionnement est inefficace**
- ▶ Ou encore lorsque le CAC estime plus efficace de tester directement les soldes ou les opérations lorsqu'il y a peu d'éléments.
- ▶ Le CAC détermine le type de contrôle de substance qu'il souhaite utiliser.

SITUATIONS POUR LESQUELLES LE CAC PRIVILEGIE LES CONTROLES DE SUBSTANCE

- ▶ Rappel : il y a 2 types de contrôles de substance (NEP 315 § 7)
 - **Les tests de détail**
 - **Les procédures analytiques**
- ▶ Les tests de détail sont plus appropriés pour collecter des éléments suffisants et appropriés sur des assertions telles que l'existence et l'évaluation des soldes du comptes.
- ▶ En revanche, les procédures analytiques sont plus adaptées pour de grandes quantités d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps (ex : pour les dotations aux amortissements linéaires et les frais financiers sur emprunts).

SITUATIONS POUR LESQUELLES LE CAC PRIVILEGIE LES CONTROLES DE SUBSTANCE

▶ Rappel NEP 330 § 18

« lorsque le CAC a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque ».

- ▶ Illustration : la Direction de l'entité étant soumise à des pressions pour atteindre les bénéfices attendus, le CAC a identifié un risque de majoration du C.A résultant de la prise en compte de produits alors que les termes des accords commerciaux ne le permettent pas.

SITUATIONS POUR LESQUELLES LE CAC PRIVILEGIE LES CONTROLES DE SUBSTANCE

▶ Suite illustration

Les procédures d'audit les plus appropriées en réponse à ce risque d'anomalies significatives dans les comptes peuvent être :

- La confirmation des clients non seulement sur les soldes mais aussi sur le total des opérations ;
- Les termes des accords commerciaux (date, conditions de retour et de livraison, etc.) ;
- Les demandes d'information auprès du personnel non financier concernant les modifications des accords commerciaux et des accords de livraison.

NEP 330 – PROCEDURES MISES EN ŒUVRE PAR LE CAC A L'ISSUE DE SON EVALUATION DES RISQUES – SECTEURS D'ACTIVITES

▶ **BTP**

Recherche litiges clients, évaluation des AAE, évaluation des pertes à terminaison, etc.

▶ **Négoce**

Contrôle des réclamations clients, examen des retours clients en stock, contrôle de la qualité des existants en stock, etc.

▶ **Production**

Analyse des balances par antériorité, recherche des clients non couverts, contrôle des apurements, etc.

NEP 330 – PROCEDURES MISES EN ŒUVRE PAR LE CAC A L'ISSUE DE SON EVALUATION DES RISQUES

- ▶ **Procédures audit indépendantes de l'évaluation des risques d'anomalies significatives**
- Contrôle de substance à réaliser pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information dans l'Annexe.
- Procédures à réaliser systématiquement sur le rapprochement des comptes annuels ou consolidation avec documents comptables, examen des écritures comptables significatives, évaluation de la conformité du référentiel comptable, etc.

TECHNIQUES DE CONTRÔLE ET PRESENCE D'UN EXPERT-COMPTABLE

- ▶ Les principes concernant l'utilisation des travaux de l'EC de l'entité en tant que source d'éléments probants sont fixés par la NEP 630.
- ▶ Il appartient au CAC d'évaluer si les travaux de l'EC sont pertinents et d'effectuer lui-même les contrôles suffisants pour former son opinion en fonction de la nature et l'étendue des travaux effectués par l'EC.
- ▶ Si le CAC peut utiliser certaines feuilles de travail de l'EC sur des points précis pour éviter la redondance de certains travaux, sa démarche, depuis la prise de connaissance jusqu'à l'évaluation et l'appréciation du risque anomalies significatives dans les comptes et la formulation de son opinion lui est propre.

DOCUMENTATION DES TRAVAUX

- ▶ Afin de documenter ses travaux, le CAC consigne dans son dossier de travail :
 - « - les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit et notamment des décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
 - Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du C.I dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
 - Les risques d'anomalies significatives identifiées et leur évaluation diffus au niveau des assertions ainsi que l'adaptation de son approche générale en réponse à ces risques ;
 - Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité ». **NEP 315 § 21**

DOCUMENTATION DES TRAVAUX

▶ NEP 315 § 22 et 23

« La manière utilisée par le CAC 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 ».

« La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent de 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 CAC».

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- **Elaboration du plan de mission et du programme de travail**
 - Rappel des textes
 - Éléments à formaliser dans le plan de mission
 - Plan de mission dans les P.E
 - Elaboration d'un programme de travail

ELABORATION DU PLAN DE MISSION ET DU PROGRAMME DE TRAVAIL

- ▶ Textes : - art. R. 823-11 du Code de Commerce
- § 8 NEP 300 « planification audit »
- ▶ NEP 300 § 10 :
« *le plan de mission décrit l'approche générale des travaux et 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 ».*

ELABORATION DU PLAN DE MISSION ET DU PROGRAMME DE TRAVAIL

- ▶ Les éléments à formaliser dans le plan de mission peuvent être :
 - la connaissance de l'entité ;
 - facteurs économiques, caractéristiques du secteur ;
 - principales caractéristiques de l'entité (forme juridique, taille, nature de ses activités) ;
 - niveau général de compétence de la Direction ;
 - contrôle interne ;
 - connaissance d'ensemble du contrôle interne et importance à donner aux contrôles de substance ;
 - politique d'arrêté des comptes.

ELABORATION DU PLAN DE MISSION ET DU PROGRAMME DE TRAVAIL

- ▶ Éléments à formaliser dans le plan de mission (suite) :
 - risque audit et seuil de signification ;
 - évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Identification des principales zones de risques ;
 - détermination des seuils de signification ;
 - possibilités d'anomalies significatives compte tenu de l'expérience acquise au cours d'exercices précédents ;
 - identification des procédures comptables complexes ;
 - travaux réalisés par l'audit interne et conséquences attendues sur les procédures d'audit ;
 - intervention d'autres professionnels, tels que les EC ;
 - Etc.

ELABORATION DU PLAN DE MISSION POUR LES PETITES ENTITES

- ▶ Pour les PE, il est recommandé que ce soit le CAC lui-même qui rédige le plan de mission.
- ▶ Tous les aspects procédures, organisation, administration n'étant que très rarement documentés dans les PE, c'est la compétence et l'expérience du CAC qui vont lui permettre d'identifier rapidement tout ce qui peut être source de difficultés pour les contrôles et la certification.

ELABORATION D'UN PROGRAMME DE TRAVAIL

- ▶ Le plan de mission est ensuite complété par un programme de travail détaillé qui traduit les orientations décidées et justifiées dans le plan de mission.
- ▶ L'établissement du programme de travail s'appuie sur **l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes réalisés lors de la prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne.**
- ▶ Il n'y a pas de programme type. C'est au CAC qu'il appartient d'adapter son programme aux spécificités de chacune des entités qu'il contrôle.

ELABORATION D'UN PROGRAMME DE TRAVAIL

- ▶ L'auditeur doit développer un plan de travail afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.
- ▶ Le plan de mission et le programme de travail doivent être mis à jour et modifiés autant de fois qu'il est nécessaire durant le déroulement de l'audit.
- ▶ **Le plan détaillé doit faire le lien entre les risques identifiés et les procédures complémentaires d'audit. Il doit mettre en exergue l'étendue des procédures complémentaires d'audit.**

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ **Communication des faiblesses du C.I – NEP 265**
 - Rappel des textes
 - Contenu de la NEP 265
 - Identification des fraudes et communication à la Direction
 - Valeur ajoutée du CAC

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265

- ▶ Cadre législatif sur la communication des commissaires aux comptes aux organes dirigeants
 - Article L823-16 du Code de commerce
 - NEP 260 – Communication avec les organes mentionnés à l'article L823-16 du Code de commerce
- => Les CAC doivent porter à la connaissance des organes dirigeants les éléments suivants:
- Leurs programmes de travail
 - Les modifications devant être opérées sur les comptes
 - Les irrégularités et inexactitudes découvertes

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265

▶ Contenu de la NEP 265

- Notion de faiblesse significative de contrôle interne
 - Faiblesse ou ensemble de faiblesse de 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.
 - Tant les faiblesses significatives que les déficiences majeures du contrôle interne sont donc à communiquer au comité d'audit en application de l'article L.823-16 du code de commerce.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265

▶ Contenu de la NEP 265

- Modalités de communication par le Commissaire aux comptes
 - Quand?
 - Au moment qu'il juge approprié
 - Comment?
 - Communication par écrit lorsqu'elle porte sur des faiblesses que le Commissaire aux comptes estime significatives
 - Quid du contenu?
 - Description des faiblesses significatives du contrôle interne et de leurs effets potentiels sur les comptes
 - Une information sur la portée et les limites de cette communication:
 - L'objectif est de formuler une opinion sur les comptes et non sur l'efficacité du contrôle interne

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265 ET PRISE EN COMPTE DE LA POSSIBILITE DE FRAUDE LORS DE L'AUDIT – NEP 240

- ▶ Identifier les fraudes et les communiquer à la direction
 - ➔ Le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique et tient compte, tout au long de son audit, du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister.
 - ➔ 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.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265 ET PRISE EN COMPTE DE LA POSSIBILITE DE FRAUDE LORS DE L'AUDIT – NEP 240

- ▶ Identifier les fraudes et les communiquer à la direction

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.

- Programme de travail spécifique pour une entité selon son mode de fonctionnement;
- Orientation sur certains processus où le contrôle interne est défaillant (manque de séparation des tâches, absence de contrôle de second niveau);
- Introduire de l'imprévisibilité dans les contrôles;
- Se servir d'outils informatiques pour pouvoir maximiser le nombre de tests;
- Travaux spécifiques sur toutes les opérations inhabituelles.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265 ET PRISE EN COMPTE DE LA POSSIBILITE DE FRAUDE LORS DE L'AUDIT – NEP 240

- ▶ Identifier les fraudes et les communiquer à la direction

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.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU C.I – NEP 265

- ▶ Valeur ajoutée de la mission du CAC ?
 - Les faiblesses identifiées par le CAC peuvent ne pas être connues de la direction et constituer des points d'amélioration de l'organisation interne de l'entreprise.
 - L'entreprise n'a souvent pas les ressources et l'expertise en interne pour effectuer les analyses de risque menées par le CAC dans le cadre de ses diligences.
 - ➔ Communiquez et privilégiez l'écrit présenté même si il n'est pas toujours obligatoire

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT - SOMMAIRE

- ▶ **Travaux lors de l'audit des exercices suivants**

TRAVAUX LORS DE L'AUDIT DES EXERCICES SUIVANTS

- ▶ Le CAC peut utiliser les éléments sur l'efficacité du C.I collectés lors de l'audit précédent pour réaliser son analyse d'audit.
- ▶ NEP 315 § 19 :
« lorsque le CAC 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 effet dans ces conditions, le CAC « 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 330 § 14)

TRAVAUX LORS DE L'AUDIT DES EXERCICES SUIVANTS

- ▶ Si aucun changement n'a affecté ces contrôles, le CAC « 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 » (§ 16 NEP 330).

L'UTILITE DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES DU CAC AU PROFIT DE L'ENTITE (1/2)

- ▶ Cette approche, lorsqu'elle est bien faite, est utile pour le client sur plusieurs plans :

- Indications précieuses communiquées à la Direction :

Bien que ces constatations aient lieu uniquement dans les secteurs de contrôle sélectionnés par le CAC, celles-ci pourront donner des indications précieuses au client.

- Connaissance du secteur d'activité et de la mise en place d'organisations :

L'auditeur intervient en général dans plusieurs entités du même secteur et peut ainsi tirer profit de connaissances d'autres sociétés du même secteur.

L'UTILITE DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES DU CAC AU PROFIT DE L'ENTITE (2/2)

- Analyse prospective :

Par ces thèmes, l'auditeur parle moins du passé et est plus dans le prospectif.

Ainsi, la Direction et l'auditeur parlent le même langage.

- Une assurance accrue de régularité :

En ce qui concerne le risque que les comptes annuels ne concordent pas avec la loi ou les statuts, l'auditeur apporte une contribution essentielle à la détection et à la réduction des risques dans le domaine de la régularité.

QUELLES PROPOSITIONS POUR AIDER A MIEUX CONTROLER LES RISQUES DANS LES PME ?

- ▶ Quelques pistes que l'on peut appliquer dans les PME
 - **Formation et perfectionnement du personnel** afin de mieux le sensibiliser aux risques identifiés de l'entreprise ;
 - **Couvertures d'assurance** pour certains identifiés de l'entreprise, lorsque cela est possible ;
 - **Externationalisation** (outsourcing) dans le but de transférer des risques sur des tiers. L'entreprise se concentre ainsi sur ses activités-clés et donc sur ses risques propres ;
 - **Mesures de sécurité** : sécurités physiques des locaux et sécurité de l'informatique ;
 - **Procédures de benchmarking et de « best practice »** : des analyses doivent permettre d'opérer des comparaisons avec les (meilleurs) concurrents.

CE QU'IL FAUT RETENIR

- ▶ Toute entreprise a un système de C.I, quelle que soit sa taille.
- ▶ C.I et approche par les risques : obligatoire et utile pour le CAC.
- ▶ 2 phases :
 - Prise de connaissance incluant le C.I et l'évaluation des risques ;
 - Puis procédures d'audit en réponse à cette évaluation.
- ▶ Les 5 composantes du C.I intégrées dans les NEP.
- ▶ Importance de la NEP 315 «Connaissance entité et son environnement ».

CE QU'IL FAUT RETENIR

- ▶ Classification des risques d'audit (dont risque inhérent).
- ▶ Importance du jugement professionnel et du « scepticism » de la part du CAC.
- ▶ Anomalies significatives et risques de fraudes (NEP 240)
- ▶ Une application pertinente des assertions pour répondre aux risques d'anomalies significatives.
- ▶ Faire le lien entre les risques identifiés et les procédures d'audit développées (travaux, documentation, plan de mission).

CE QU'IL FAUT RETENIR

- ▶ Réponses aux risques identifiés : techniques et procédures complémentaires.
- ▶ Communication à la Direction.
- ▶ L'utilité de nos travaux dans l'intérêt des entités auditées.

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE POUR APPRECIER LE RISQUE D'AUDIT

▶ **QUESTIONS ?**

▶ **MERCI DE VOTRE ATTENTION**