

---

---

**UE 214** ➡

# **COMPTABILITÉ ET AUDIT**

---

---

Année 2013-2014

Ce fascicule comprend :  
La série 3

Le devoir 4 à envoyer à la correction

Le devoir 5 à envoyer à la correction

## **CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT**

**L'auteur :**

Bernadette COLLAIN : Diplômée d'expertise comptable et commissaire aux comptes.

⟨••• *www.cnamintec.fr* •••⟩

L'ensemble des contenus (textes, images, données, dessins, graphiques, etc.) de ce fascicule est la propriété exclusive de l'INTEC-CNAM.

En vertu de l'art. L. 122-4 du Code de la propriété intellectuelle, la reproduction ou représentation intégrale ou partielle de ces contenus, sans autorisation expresse et préalable de l'INTEC-CNAM, est illicite. Le Code de la propriété intellectuelle n'autorise que « les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » (art. L. 122-5).

## «... OBJECTIFS ...»

Le programme de l'UE 214 est à la fois technique (opérations de fusion, consolidation) et orienté sur l'analyse, la réflexion (audit, information financière).

La série 3 « Contrôle interne et audit » comporte :

- une partie technique, vous devrez savoir comment conduire une mission d'audit, qu'elles sont les étapes d'une mission, quelles sont les techniques et comment elles sont mises en œuvre ;
- une partie plus orientée sur la réflexion, vous devez pouvoir analyser une situation qui vous est présentée par rapport à la réglementation applicable (règles comptables, juridiques, de gestion, d'organisation).

La série 3 présente tout ce que vous devez savoir en matière d'audit et de contrôle interne, pour les aspects techniques et réglementaires. Les exemples sont présentés pour illustrer une règle et également pour vous permettre de vous familiariser à l'analyse et à la réflexion en vue d'une prise de position dans ce domaine.



# TABLE DES MATIÈRES

## **PARTIE 4. CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT 11**

### **TITRE 1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE ET DÉFINITIONS ..... 15**

#### **Chapitre 1. Présentation de l'audit comptable et financier.....15**

Section 1. Définition générale.....	15
Section 2. Les différentes formes d'audit.....	17
Section 3. L'audit comptable et financier.....	20
Section 4. Démarche d'audit.....	22
Section 5. Le contrôle interne.....	29
Section 6. Exercices autocorrigés.....	30

#### **Chapitre 2. À quoi sert l'audit ?.....32**

Section 1. Le rôle de l'audit.....	33
Section 2. Évolution de l'audit.....	34
Section 3. Les limites de l'audit.....	35
Section 4. Exercices autocorrigés.....	36

#### **Chapitre 3. Information financière et référentiel applicable .....37**

Section 1. L'information comptable et financière.....	37
Section 2. Référentiel comptable.....	38
Section 3. Référentiel applicable aux comptes annuels.....	39
Section 4. Référentiel applicable aux comptes consolidés.....	40
Section 5. Exercice autocorrigé.....	41

### **TITRE 2. LE COMMISSARIAT AUX COMPTES ..... 42**

#### **Chapitre 1. Les institutions .....42**

Section 1. Contexte français.....	42
Section 2. Réglementation européenne.....	42
Section 3. International Federation of Accountants (IFAC).....	44
Section 4. Commissariat aux comptes.....	44
Section 5. Expertise comptable : Ordre des experts-comptables (OEC).....	46

#### **Chapitre 2. Missions et normes de travail .....47**

Section 1. Cadres conceptuels.....	47
Section 2. Présentation des normes de travail.....	48
Section 3. La doctrine.....	49
Section 4. Présentation de la mission de commissariat aux comptes.....	51
Section 5. Présentation des normes applicables aux différentes missions.....	52
Section 6. Exercice autocorrigé.....	59

<b>Chapitre 3. Alerte, révélation, déclaration de soupçon .....</b>	<b>59</b>
Section 1. La procédure d'alerte .....	60
Section 2. La révélation des faits délictueux au procureur de la République.....	65
Section 3. Déclaration à TRACFIN.....	66
Section 4. Exercices autocorrigés .....	67
<b>Chapitre 4. Vérifications et informations spécifiques.....</b>	<b>69</b>
Section 1. Présentation.....	69
Section 2. Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes.....	70
Section 3. Vérifications donnant lieu à la rédaction d'un rapport.....	72
Section 4. Vérifications donnant lieu à un rapport en cas d'irrégularités .....	73
Section 5. Situations ou opérations particulières .....	74
Section 6. Exercice autocorrigé.....	77
<b>Chapitre 5. La déontologie .....</b>	<b>78</b>
Section 1. Les textes qui régissent le commissariat aux comptes.....	78
Section 2. Le statut professionnel de commissaire aux comptes .....	78
Section 3. Qualités et principes de comportement de l'auditeur .....	80
Section 4. Indépendance et interdictions .....	81
Section 5. Les incompatibilités.....	83
Section 6. Le principe de non-immixtion dans la gestion .....	87
Section 7. Le secret professionnel du commissaire aux comptes .....	88
Section 8. Exercice en réseau .....	89
Section 9. Autres règles de déontologie.....	92
Section 10. Exercice autocorrigé.....	94
<b>Chapitre 6. La responsabilité du commissaire aux comptes.....</b>	<b>95</b>
Section 1. Les contrôles et inspections.....	95
Section 2. La responsabilité disciplinaire .....	96
Section 3. La responsabilité civile .....	97
Section 4. La responsabilité pénale.....	98
Section 5. La suspension provisoire prononcée par le garde des Sceaux.....	99
<b>Chapitre 7. Les entités concernées par l'obligation de certification des comptes .....</b>	<b>99</b>
Section 1. Obligation de certification.....	100
Section 2. Entités concernées par la certification de leurs comptes .....	100
<b>TITRE 3. ANALYSE DES RISQUES ET CONTRÔLE INTERNE .....</b>	<b>103</b>
<b>Chapitre 1. L'analyse des risques.....</b>	<b>103</b>
Section 1. Les enjeux de l'analyse des risques .....	103
Section 2. L'entreprise et les risques.....	105
Section 3. Risque opérationnel – Risque inhérent.....	106
Section 4. Le risque lié au contrôle .....	108
Section 5. Exercices autocorrigés .....	111

<b>Chapitre 2. Gouvernement d'entreprise et gouvernance .....</b>	<b>112</b>
Section 1. Définition du gouvernement d'entreprise .....	112
Section 2. Le comité d'audit.....	112
Section 3. La gouvernance d'entreprise.....	113
Section 4. Les dispositions de la Loi de sécurité financière (LSF).....	114
Section 5. Environnement général du contrôle interne.....	115
<b>Chapitre 3. La mise en place du contrôle interne .....</b>	<b>115</b>
Section 1. Les petites entités .....	115
Section 2. Le service de contrôle interne .....	116
Section 3. Un plan d'organisation.....	117
Section 4. La séparation des fonctions .....	118
Section 5. Des procédures documentées .....	120
Section 6. Les limites de tout système de contrôle interne.....	121
Section 7. Exercices autocorrigés .....	122
<b>Chapitre 4. Les modélisations du contrôle interne .....</b>	<b>123</b>
Section 1. Le référentiel COSO.....	123
Section 2. Le référentiel COBIT .....	124
Section 3. Les références françaises.....	124
<b>Chapitre 5. Appréciation du contrôle interne .....</b>	<b>125</b>
Section 1. L'objectif de l'appréciation du contrôle interne .....	125
Section 2. La mise en œuvre de l'appréciation du contrôle interne .....	126
Section 3. L'environnement informatique .....	128
Section 4. Consultation sur le contrôle interne.....	129
Section 5. Exercices autocorrigés .....	131
<b>TITRE 4. DÉMARCHE D'AUDIT ET DÉROULEMENT D'UNE MISSION ...</b>	<b>132</b>
<b>Chapitre 1. Les étapes d'une mission d'audit .....</b>	<b>133</b>
Section 1. Acceptation de la mission .....	133
Section 2. Analyse des risques et évaluation du contrôle interne .....	133
Section 3. Planification de la mission .....	134
Section 4. Contrôle des comptes – contrôles de substance.....	134
Section 5. Travaux de fin de mission .....	134
Section 6. Périodes d'intervention.....	134
<b>Chapitre 2. Nomination du commissaire aux comptes .....</b>	<b>135</b>
Section 1. Les trois modes de désignation .....	136
Section 2. Le commissaire aux comptes et son suppléant.....	136
Section 3. Le nombre de commissaires aux comptes titulaires .....	137
Section 4. Durée du mandat .....	137
Section 5. Renouvellement du mandat.....	137
Section 6. Formalités liées à la nomination .....	138
Section 7. Le co-commissariat aux comptes .....	138
Section 8. Les relations avec l'Autorité des marchés financiers (AMF) .....	139
Section 9. Exercice autocorrigé.....	140

<b>Chapitre 3. Acceptation de la mission .....</b>	<b>140</b>
Section 1. L'acceptation du mandat du commissaire aux comptes .....	140
Section 2. L'acceptation d'une mission contractuelle .....	142
Section 3. Prise de connaissance de l'entité .....	142
Section 4. La lettre de mission .....	143
Section 5. Exercices autocorrigés .....	144
<b>Chapitre 4. Planification de la mission .....</b>	<b>145</b>
Section 1. Le plan de mission .....	145
Section 2. Le programme de travail .....	147
Section 3. Utilisation des travaux d'un autre professionnel .....	148
Section 4. Utilisation des travaux de l'audit interne .....	148
Section 5. Le risque d'audit .....	149
Section 6. Seuil de signification .....	151
Section 7. Assertions – objectifs de contrôle .....	154
Section 8. La sélection des éléments à contrôler .....	156
<b>Chapitre 5. Documentation des travaux .....</b>	<b>157</b>
Section 1. Objectifs du dossier de travail .....	157
Section 2. Organisation et structure du dossier de travail .....	158
Section 3. Le dossier permanent .....	158
Section 4. Le dossier de l'exercice .....	159
Section 5. Organisation par cycle .....	160
Section 6. Les feuilles de travail .....	161
<b>Chapitre 6. La collecte des éléments probants .....</b>	<b>163</b>
Section 1. Les éléments probants .....	163
Section 2. Les étapes de la collecte des éléments probants .....	164
Section 3. Techniques d'audit : les outils de l'auditeur .....	165
Section 4. Contrôles permettant de faire le lien entre deux exercices .....	175
<b>Chapitre 7. La communication du commissaire aux comptes .....</b>	<b>176</b>
Section 1. Les interlocuteurs du commissaire aux comptes .....	176
Section 2. Textes légaux et réglementaires .....	177
Section 3. Les modalités de la communication .....	178
Section 4. La communication tout au long de la mission .....	178
Section 5. Communication avec l'AMF .....	181
<b>Chapitre 8. Fin de mission et fin de mandat .....</b>	<b>182</b>
Section 1. Les travaux de fin de mission .....	183
Section 2. La rédaction des rapports .....	185
Section 3. Le rapport sur les comptes annuels .....	186
Section 4. Certification avec réserves ou refus de certifier .....	190
Section 5. Rapport spécial sur les conventions réglementées « NI IX » .....	192
Section 6. Le rapport sur le rapport du président .....	194
Section 7. Fin de mandat .....	195



**Chapitre 9. Missions particulières confiées à un commissaire aux comptes 196**

Section 1. Liste des missions et textes applicables .....	197
Section 2. Objectif et nature des missions de commissariat aux apports et à la fusion .....	198
Section 3. Cadre légal de ces missions.....	198
Section 4. Le commissariat aux apports .....	198
Section 5. Le commissariat à la fusion .....	200

**Chapitre 10. Cas autocorrigé : Hôtel-restaurant « À la Tulipe noire » .....202****ANNEXES 213****INDEX 222****DEVOIR 4 223****DEVOIR 5 227**



# CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT

## Introduction

Contrôle interne, audit. Contrôler, auditer, vérifier, ... ausculter ?

L'entreprise sous haute surveillance. Surveiller, veiller sur... Comme on veille un malade ?

L'entreprise serait-elle malade ? Malade de quoi ?

Avant de tenter de répondre à cette question, ou même de savoir si cette question a du sens, il en est une autre qu'il faut poser : qu'est-ce que l'entreprise ?

Réponse évidente ? Comme toutes les évidences, il est utile de s'y arrêter ne serait-ce que pour s'assurer que cette évidence est la même pour tout le monde.

Donc, qu'est ce que l'entreprise ? C'est un acteur économique. L'entreprise produit, les consommateurs consomment. Tout est en ordre.

L'entreprise crée de la richesse, les consommateurs la détruisent ou la transforment, créant une dynamique autoalimentée vers plus de production, plus de consommation. C'est simple. Mais cette belle simplicité a trouvé des limites quand s'y ajoutent des questions d'environnement, de pollution, de dégradation de la nature. La belle mécanique s'est grippée. Autre débat.

Donc, l'entreprise produit et crée de la richesse. Comment ? Avec quels moyens ?

- Moyens financiers, le capital emprunté, les apports des actionnaires, les dividendes.
- Moyens matériels, immobilisations, amortissements, dépréciations.
- Moyens humains, rémunération, couverture sociale, intéressement, gouvernance.
- Moyens collectifs, infrastructures, administration, aides diverses, impôts.

Pour chaque entreprise, un subtil équilibre ou déséquilibre met en mouvement tous ces acteurs.

Trop d'équilibre conduit à l'immobilisme. Et au déclin ?

Trop de déséquilibre et le mouvement n'est plus maîtrisé ?

D'où peut provenir la maladie ? Sur quoi faut-il veiller ?

Allons un peu plus loin. En quels termes définir la création de richesse ? Quel est l'indicateur le plus représentatif ?

- Chiffre d'affaires et couverture des charges ?
- Bénéfice et continuité d'exploitation ?
- Dividendes et rémunération des actionnaires, marché financier ?
- Rémunérations versées et salariés-consommateurs ?

Chaque entreprise a sa propre réponse, définit de façon plus ou moins explicite ses priorités.

Comment les différents moyens participent à la création de richesse ?

Pour répondre à cette question, il faut s'interroger sur **l'organisation de l'entreprise**, sur les différentes fonctions à remplir, sur la répartition des responsabilités.

Les grandes fonctions de l'entreprise ont été définies :

- approvisionnement ;
- production ;
- recherche et développement ;
- ressources humaines ;

- ventes ;
- administration ;
- etc.

Au-delà des grandes généralités, chaque entreprise a ses propres priorités induites par la nature de l'activité ou décidées par les dirigeants ou encore, le plus souvent, un peu des deux.

Une fois encore, c'est un subtil équilibre ou déséquilibre qui s'instaure, chacun ayant sa part et sa place dans l'entreprise.

Poser la question « De quoi l'entreprise pourrait-elle être malade ? » devient une question beaucoup plus complexe si on cherche à tout appréhender en même temps mais beaucoup plus accessible si on décompose l'entreprise en éléments simples même si ce travail revêt un caractère partial. La vision d'ensemble peut être reconstruite sur la base des conclusions partielles.

Pour auditer, pour veiller sur, il faut tout d'abord déterminer ce qu'il est nécessaire, utile de contrôler, vérifier. Ce qui peut porter à conséquence si un dysfonctionnement apparaît.

L'analyse du fonctionnement de l'entreprise permet de cerner son organisation, de comprendre le système de **contrôle interne**, c'est-à-dire d'appréhender l'ensemble des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés dans le but de pérenniser l'entreprise et de favoriser son développement. Ce travail passe par des questions simples. Pourquoi ? Ou plutôt pour quoi ? Dans quel but, dans quel objectif tel ou tel processus a été mis en place...

Puis vient la question comment ? Par quels moyens, avec quels outils ?

Il n'y a pas d'organisation efficiente en elle-même, de façon absolue mais seulement en fonction des objectifs, de façon relative. Toutes les capacités d'appréciation, de regard critique, de jugement sont à mobiliser.

Apprécier une situation par rapport à un absolu, c'est facile  $1 + 1 = 2$  et pas 3. Mais apprécier une situation en valeur relative, c'est plus complexe.  $1 + 1 = 2$  en base 10 mais en base 2 ? Il n'y a pas qu'une seule réponse.

Toutes ces questions peuvent rester très abstraites, très compliquées à mettre en pratique. Et pourtant... elles deviennent relativement simples et très concrètes si elles sont bien posées.

L'audit permet de poser un diagnostic, de **formuler une opinion**. Il peut porter sur toutes les fonctions de l'entreprise. Nous nous limiterons aux aspects comptables et financiers, à la communication financière.

L'**audit interne** porte sur la production des services comptables et financiers par rapport aux objectifs fixés. Il s'intéresse à la qualité de cette production en termes de fiabilité, respect des délais, conformité de présentation, etc.

Il mettra en évidence des faiblesses qui seront vite comblées, travail de prévention. Il identifiera les insuffisances qui seront vite « soignées » avant de se transformer en épidémie.

L'**audit externe** se place du point de vue des différents partenaires. Le diagnostic, l'opinion porte sur la qualité de l'information financière : Est-elle bien le reflet des activités de l'entreprise, donne-t-elle une image fidèle ? Il ne s'agit pas de porter une appréciation sur la qualité de la gestion, de savoir si elle aurait pu dégager un résultat plus élevé avec une meilleure gestion des stocks.

### Pour bien aborder le cours

La série 3 que vous allez étudier est consacrée à la partie « contrôle interne et audit » de l'UE 214. Ce cours est à jour de la réglementation existante à fin juillet 2012.

Le programme traite de l'audit d'une façon générale, ce qui recouvre plusieurs situations dont celle du commissariat aux comptes. Les missions du commissaire aux comptes étant très réglementées, les modalités d'exercice étant normées, il est plus facile de s'appuyer sur cette réglementation pour aborder les missions d'audit. Les règles qui s'imposent au commissaire aux comptes pour la conduite de l'audit des comptes annuels s'appliquent également autres

missions d'audit avec un formalisme moins important ou un vocabulaire moins normé. C'est pourquoi, il est souvent fait référence à l'audit réalisé dans le cadre d'un commissariat aux comptes.

### REMARQUE

▢ Le déroulement d'une mission n'est pas linéaire. Tout au long du cours, des flèches ▢ vous invitent à faire le lien entre les différents aspects de l'audit.

Le programme recouvre à la fois des aspects juridiques et techniques.

#### – Aspects juridiques :

Le commissariat aux comptes renvoie au droit des sociétés :

- La réglementation applicable au commissariat aux comptes est regroupée dans les articles L. 820 et suivants du Code de commerce. Les normes d'audit, homologuées par arrêté ministériel, sont aujourd'hui inscrites dans la partie A du Code de commerce.

Les obligations des sociétés en matière de certification des comptes sont également inscrites dans le Code de commerce :

- Pour les relations entre le commissaire aux comptes et la société auditée : obligation pour une société de nommer un commissaire aux comptes, de le convoquer à l'assemblée générale, de l'informer des conventions réglementées, etc.
- Pour des événements qui surviennent dans une société : distribution d'acomptes sur dividendes, augmentation de capital et autres opérations sur titres, etc.

Mais, ce n'est pas un cours de droit des sociétés. Les aspects purement juridiques ne seront qu'évoqués. Vous aurez éventuellement quelques révisions à faire dans ce domaine.

#### – Aspects techniques :

La mise en œuvre d'une mission d'audit ne s'improvise pas, elle doit respecter une méthodologie, faire appel à des techniques d'audit, respecter des règles de déontologie, etc.

Mais, vous ne préparez pas (encore) le diplôme d'expertise comptable ou le certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Si certaines questions ne sont pas développées, vous devez en connaître l'existence et en comprendre les enjeux.

Les aspects techniques d'une mission d'audit ne peuvent pas se comparer aux aspects de la technique comptable.

En comptabilité une écriture est juste ou fautive, un calcul est correct ou erroné. Il y a peu de choix possibles.

En audit, les étapes d'une mission doivent se dérouler suivant un ordre précis, la méthode employée peut être bonne ou mauvaise : il vous faut l'apprendre.

Mais il y a des éléments importants et d'autres pas, plusieurs façons d'arriver au résultat souhaité : il vous faut analyser, raisonner, trancher et donner votre propre appréciation. Il n'y a pas qu'une seule bonne réponse. Le cours comporte de nombreux exemples et les devoirs sont là pour exercer votre jugement.

Au-delà de la technique, des règles à apprendre, cette partie du programme est l'occasion de prendre du recul, de voir les comptes sous un autre angle. Vous savez comment établir un bilan, vous connaissez les techniques comptables. Il vous est maintenant demandé d'analyser les comptes du point de vue du destinataire : comment va-t-il comprendre l'information qui lui est présentée et cette information est-elle proche de la réalité, l'image fidèle est-elle respectée ?

### Plan de la série

Cette série est organisée en quatre titres :

Le **premier titre** est une **présentation générale de l'audit** et **définit** les principaux composants d'une mission d'audit. Ce titre a pour objectif de préciser les contours d'une mission **d'audit comptable et financier**. Il répond aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que c'est ? : Que recouvre la notion d'audit ? Qu'est-ce qu'une mission d'audit ?
- Dans quel but ? : Quel est l'objectif poursuivi ? Quelle est la finalité d'une mission d'audit ?
- Quoi ? : Sur quoi porte la mission d'audit ?

Le **deuxième titre** est consacré principalement au **commissariat aux comptes**.

- Après une présentation des **institutions**, ce titre présente les outils de travail que sont les **normes**, les **travaux spécifiques** aux missions de commissariat aux comptes, tels qu'ils sont définis par la loi et les règlements (alerte, révélation, déclaration de soupçon, vérifications et informations spécifiques).
- L'exercice de la profession nécessite le respect de règles de comportement qui l'encadrent et la sécurisent : la **déontologie**. La **responsabilité** du commissaire aux comptes est engagée en lien avec ces règles.
- Le dernier chapitre présente les **principales entités concernées** par l'obligation de certification des comptes.

Le **troisième titre** est consacré à l'**analyse des risques** et au **contrôle interne**. Ce titre est centré sur l'entreprise.

Un même enjeu mais des objectifs différents : la maîtrise des **risques** est au centre des préoccupations des dirigeants et des auditeurs. C'est l'occasion de préciser qui fait partie des dirigeants avec les notions plus larges de **gouvernement d'entreprise** et de **gouvernance**. Le **contrôle interne** est un moyen au service de la maîtrise des risques et son **évaluation** une étape importante d'une mission d'audit.

Le **quatrième titre** est consacré au **déroulement d'une mission d'audit**. Tous les éléments ayant été définis, ce titre aborde en détail la mise en œuvre d'une mission. Les règles applicables à une mission de commissariat aux comptes sont décrites avec précision, et correspondent au déroulement de toute mission d'audit. Les principales étapes développées dans ce titre sont :

- la nomination du commissaire aux comptes et l'acceptation de la mission ;
- la planification de la mission ;
- la documentation des travaux ;
- la collecte des éléments probants ;
- la communication du commissaire aux comptes aux différentes étapes de sa mission ;
- les travaux de fin de mission et la rédaction des rapports ;
- le dernier chapitre est consacré aux missions particulières qui peuvent être confiées à un commissaire aux comptes, sans exclusivité (commissariat aux apports, commissariat à la fusion).

Pour vous documenter, **des sites Internet** :

- <http://www.cncc.fr>
- <http://www.europa.eu.fint>
- <http://www.anc.gouv.fr>
- <http://www.ifac.org>
- <http://www.justice.gouv.fr>
- <http://www.legifrance.gouv.fr>

Des documents complémentaires au cours et des exercices sont disponibles sur le site de l'Intec, notamment le traitement des changements de méthode comptable et des événements postérieurs à la clôture (<http://www.cnamintec.fr>) dans la rubrique « Ressources pédagogiques ».

Un tutorat est mis en place pour répondre à vos questions.

Munis de ces conseils, nous vous souhaitons bon courage.

# TITRE 1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE ET DÉFINITIONS

Le domaine du contrôle interne et de l'audit comptable et financier est vaste et peut être abordé sous différents aspects : réglementaire, technique, méthodologique, légal, contractuel, etc. Avant d'aborder ces différents aspects, il est nécessaire de donner certaines définitions et de préciser les contours de l'étude.

## CHAPITRE 1. PRÉSENTATION DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

### RÉSUMÉ

L'**audit comptable et financier** est une **mission d'opinion** qui porte sur les informations financières (**audit de conformité**) et les modalités d'élaboration de ces informations (**audit opérationnel**).

L'audit peut être effectué à la demande de la direction (**audit interne**) ou à la demande de tiers (**audit externe**). Il peut être à caractère **contractuel** ou **légal**. Il s'inscrit alors dans la mission du **commissaire aux comptes**.

Les **auditeurs** font partie de l'entité auditée ou sont des prestataires extérieurs. Ils doivent conduire leur mission suivant une démarche prédéfinie à partir des **zones de risques** identifiées pour obtenir une **assurance raisonnable** de l'absence ou la présence d'**anomalies significatives** dans les informations publiées. En toute occasion, ils exercent leur **jugement professionnel**.

L'opinion, émise sous forme d'un rapport, consiste à donner un avis sur l'application du **référentiel comptable** à ces informations financières.

En plus des **compétences techniques** nécessaires au bon déroulement d'une mission d'audit, le comportement de l'auditeur doit être conforme à un **Code de déontologie**.

Les entreprises et entités ont la responsabilité de mettre en œuvre les **politiques et procédures** qui permettent la **réalisation des objectifs qu'elles se sont fixées**, leur **bon fonctionnement** et la **sauvegarde de leur patrimoine** en vue d'assurer leur **pérennité**. C'est l'objet et la finalité du **contrôle interne**.

### SECTION 1. DÉFINITION GÉNÉRALE

#### I. QU'EST-CE QUE L'AUDIT ?

Le terme « audit » nous vient des pays anglo-saxons. L'équivalent français de ce terme est « contrôle » dans le sens de vérification. Mais ces deux notions ne se recouvrent pas totalement car la notion de contrôle ou de vérification n'inclut pas celle d'exprimer une opinion. C'est pourquoi le terme d'audit a été retenu en français.

Le terme « audit » est d'origine latine et étroitement lié à la notion de « rendre compte ». Ainsi, Jean Raffegau, Pierre Dufils et Didier de Menonville rappellent, dans leur ouvrage *L'audit financier*<sup>1</sup>, que l'utilisation du verbe latin *audire* (écouter) remonterait au III<sup>e</sup> siècle avant Jésus-Christ, où les questeurs romains rendaient compte verbalement de leur mission de contrôle des comptabilités des provinces devant une assemblée d'« auditeurs ».

1. PUF, « Que sais-je » n° 2852, 1994.

Aujourd'hui, **l'audit est une mission d'opinion**.

**L'opinion** émise par l'auditeur se construit tout au long de la mission. La qualité de l'opinion émise dépend :

- de la méthodologie mise en œuvre ;
- du respect des règles applicables au déroulement de la mission ;
- de la qualité de l'auditeur, professionnel compétent et indépendant.

**L'opinion** porte sur l'adéquation entre l'objet de l'audit et ce qu'on en attend, sur le respect des règles qui s'impose à cet objet. Elle dépend du **jugement du professionnel**.

Les **compétences de l'auditeur** concernent à la fois le référentiel applicable à l'objet audité et les règles relatives à la mission d'audit.

La validité de l'opinion émise dépend également de la façon dont se déroule la mission. Les auditeurs doivent respecter des règles de comportement, des **règles de déontologie**.

## II. DÉMARCHE DE CONTRÔLE

Toute démarche d'audit suppose la mise en œuvre d'une méthodologie prédéfinie à laquelle les auditeurs doivent se soumettre. La validité de l'opinion émise dépend de la réalisation d'un ensemble travaux réalisés suivant des modalités précises.

D'une façon générale, une mission d'audit s'inscrit dans le cadre suivant :

- un **cadre conceptuel**, qui définit les grands principes ;
- une **démarche générale** faite d'étapes successives, chacune répondant à un objectif précis ;
- des **objectifs** cohérents exprimés par rapport au référentiel applicable ;
- des **outils** formant une palette de moyens d'investigation utilisés en fonction des besoins.

La démarche, les objectifs et les outils sont définis et rassemblés dans des normes de travail qui s'imposent à l'auditeur.

L'auditeur conserve dans un **dossier de travail** l'ensemble des éléments collectés qui lui ont permis de former son jugement et d'en motiver la conclusion.

### EXEMPLE

Le contrôle de sécurité qui autorise l'accès du public à un bâtiment est un audit. Ce contrôle porte sur un certain nombre de points (présence d'extincteurs, blocs « sortie », plan d'évacuation, par exemple) sur la vérification du bon fonctionnement de certains appareils (extincteurs, détecteurs de fumée, sirène d'alarme, par exemple). Ce n'est qu'après avoir effectué l'ensemble de ces vérifications, qu'une conclusion pourra être formulée.

## III. DÉLIVRANCE D'UNE OPINION

La conclusion d'une mission d'audit est l'opinion émise. Dans le cas du contrôle de sécurité ce sera :

- l'autorisation d'accès pure et simple ;
- l'obligation d'effectuer des travaux complémentaires avant l'ouverture au public ;
- ou l'interdiction de recevoir du public.

L'opinion est émise sous forme de **rapport**. La forme de ce rapport dépend du cadre dans lequel s'est déroulée la mission. L'opinion est motivée.

L'opinion a une dimension relative puisqu'elle s'entend par rapport au référentiel applicable.



## IV. RÉFÉRENTIEL

Un référentiel est un ensemble de normes à appliquer, de critères d'appréciation, et de tâches à effectuer. Dans le cadre de l'audit, c'est un ensemble de références qui permettent de formuler une opinion.

Il faut prendre en compte à la fois :

- Le référentiel qui concerne l'objet de l'audit. Quelles sont les normes de sécurité à respecter pour qu'un bâtiment puisse accueillir du public, par exemple.
- Et l'ensemble des règles à respecter pour conduire la mission d'audit. Le contrôle de sécurité doit se dérouler suivant des modalités prédéfinies qui s'imposent à l'auditeur, au contrôleur. Le non-respect de ce référentiel peut invalider la procédure de contrôle et rendre les conclusions irrecevables.

## V. DISTINCTION PROCESSUS – PROCÉDURES

L'audit s'intéresse à la qualité des informations ou des éléments, objet de l'audit, ainsi qu'à leur traitement et à l'organisation du travail. L'audit passe en général par une analyse du fonctionnement d'une entité, analyse des processus et procédures, deux notions à bien distinguer.

Un **processus** est un ensemble d'opérations qui, à partir d'éléments d'entrée, consomme des informations, matières et services pour obtenir des éléments de sortie. Un processus est identifié par les réponses aux questions « Qui fait quoi ? » et « Comment ? ». En général un processus s'achève avec l'étape du contrôle des produits obtenus. Le processus d'une activité complexe se décline en « sous-processus ».

On distingue en général trois sortes de processus :

- Les processus métiers, processus de production, processus opérationnels.
- Les processus de management ou de pilotage qui assurent la cohérence de l'organisation.
- Les processus « supports », processus ressources qui sont liés à la mise en œuvre des moyens de production (matériels, etc.).

Une **procédure** est la description écrite du mode de fonctionnement d'un processus. Elle répond aux questions « Quel est l'objectif ? », « Qui fait quoi ? », « Comment ? » et « Qui contrôle ? ». Une procédure est une règle, une méthode de travail qui doit être appliquée pour obtenir les produits attendus. **Une procédure est un moyen de maîtrise d'un processus.**

L'ensemble des procédures mises en place constitue un des outils du contrôle interne.

En matière comptable et financière, le processus d'élaboration et de diffusion de l'information comptable et financière doit respecter un ensemble de procédures.

## SECTION 2. LES DIFFÉRENTES FORMES D'AUDIT

### I. L'AUDIT OPÉRATIONNEL

L'audit opérationnel porte sur les opérations d'un établissement, d'une structure, d'une grande fonction, dans la perspective de réduire les risques d'une entreprise ou d'une organisation. C'est-à-dire qu'il a pour objectif **d'évaluer l'efficacité et l'efficience des procédures mises en place** par rapport aux **processus**. Il tient compte des priorités et du système de valeur de la structure auditée, de la culture d'entreprise.

#### EXEMPLE

Un audit opérationnel pourra porter sur les modalités de prise en charge d'un malade à l'hôpital depuis son admission jusqu'à sa sortie. Il sera tenu compte des procédures administratives, du suivi médical (nombre de visites du médecin, fréquence des interventions des infirmières,

tenue du dossier médical et transmission des informations entre les différents intervenants), horaires des repas, etc.

Cet audit permettra de déterminer la qualité de la prise en charge et la sécurité médicale. Les conclusions de cet audit mettront en évidence les améliorations à apporter à cette organisation.

Le référentiel retenu pour un audit opérationnel comporte l'ensemble des règles qu'un organisme s'impose ainsi que la réglementation qui doit être respectée.

## II. L'AUDIT DE CONFORMITÉ

L'**audit de conformité** est aussi appelé **audit de régularité**.

L'objectif de l'audit de conformité est de **vérifier la bonne application** des instructions et règles en vigueur et **la conformité** des directives données et des actions faites avec les dispositions légales et réglementaires.

Cet audit porte sur le respect d'une réglementation et/ou des règles définies par une entité. Le contrôle de sécurité d'un bâtiment évoqué ci-avant est un audit de conformité. Le contrôle technique d'un véhicule de tourisme est un autre exemple d'audit de conformité.

Dans une entreprise un audit de conformité pourra porter, par exemple, sur le respect de consignes de sécurité dans un atelier de fabrication : port de vêtements spéciaux, règles d'hygiène avant et après le travail, respect de la sécurité électrique, etc.

## III. AUDIT INTERNE

L'**audit interne** est un audit effectué pour les **besoins internes d'une entreprise**, d'un organisme. Il est donc réalisé à la demande de la **direction de l'entreprise** qui doit s'assurer de son bon fonctionnement et de pouvoir mettre en œuvre des mesures correctives si des défaillances sont constatées.

L'audit interne a pour objet d'apprécier la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne en s'assurant de la fiabilité et de l'intégrité des informations financières et opérationnelles, de l'efficacité et de l'efficacité des opérations, de la protection du patrimoine social, et du respect des instructions, des lois, règlements et contrats.

Les domaines privilégiés de l'audit interne sont l'**audit opérationnel** et l'**audit de conformité**, domaines bien distincts de l'**audit de management** (compatibilité de la politique conduite au sein d'une grande fonction avec la stratégie de l'entité ou avec les politiques découlant de cette stratégie) et de l'**audit de stratégie** (cohérence globale des stratégies et des politiques), qui sont de plus en plus souvent engagés.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) définit ainsi l'« **audit interne** » :

« Service de contrôle au sein d'une entité effectuant des vérifications pour le compte de celle-ci. Ces vérifications comprennent par exemple l'évaluation, le contrôle de la pertinence et de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne. »

### EXEMPLE

Un auditeur interne est chargé de vérifier toutes les procédures liées à la fonction achat de l'entreprise. Parmi l'ensemble des opérations qui sont effectuées, il vérifiera, en particulier :

- le **respect de la procédure de choix des fournisseurs** : recours aux appels d'offres au-delà d'un certain montant, mise en concurrence de plusieurs fournisseurs, etc. ;
- le **respect des délégations de pouvoir** : les décisions sont prises par les personnes dûment habilitées. Il vérifiera les signatures apposées sur les bons de commande ;

- les circuits de **transmission des informations entre les différents services** : il s'assurera qu'un exemplaire des bons de commandes est bien adressé au service comptable qui peut ainsi vérifier que celui-ci a bien reçu toutes les factures et pour les bons montants ;
- **l'exhaustivité de la comptabilisation** des factures fournisseurs : toutes les factures reçues ont bien été comptabilisées.

L'audit interne peut être effectué par le **personnel salarié** de l'entreprise sous l'autorité de la direction générale ou être confié à **des prestataires extérieurs** (cabinets d'audit, sociétés de conseil en stratégie, en organisation, en management..., SSII, sociétés d'ingénierie, etc.) dont le regard, le style d'intervention, le recul et les facultés de perception sont différents de ceux d'un service interne. Ces prestataires seront choisis en fonction de la nature de l'audit. L'accent sera mis sur l'organisation de l'entreprise ou sur la tenue de la comptabilité. Dans tous les cas, les rapports, les comptes rendus des travaux d'audit sont adressés à la direction de l'entreprise.

Il peut s'agir aussi d'une fonction centralisée opérant au sein d'un périmètre de consolidation.

Les auditeurs internes mettent en œuvre, le plus souvent, les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) et se soumettent à son Code de déontologie.

### EXEMPLES

1. Une **société à succursales multiples** pourra, par exemple, demander un audit pour s'assurer que le suivi et l'évaluation des stocks sont conformes aux procédures établies par le siège. Dans ce cas, le champ d'investigation ne concernera pas seulement le service comptable. La succursale n'a pas la personnalité morale, c'est une partie de l'entité juridique qui sera auditée. Cette situation correspond bien à l'audit interne. Il pourra être réalisé par le personnel du siège ou par un prestataire extérieur.
2. Un **hôpital privé** doit appliquer en matière de tarification les mêmes règles que les hôpitaux publics (tarification à l'activité), car il est, comme eux, financé par la Sécurité sociale. Cette réglementation étant très spécifique, la direction pourra demander un audit pour s'assurer que les règles qui lui sont applicables sont correctement mises en œuvre. Il s'agit d'un audit interne qui ne concerne qu'une partie des procédures en vigueur dans l'hôpital.
3. Une **société étrangère** qui a une filiale en France pourra, par exemple, faire un audit pour s'assurer que les normes comptables du groupe sont bien appliquées pour l'établissement des états qui lui sont envoyés. Les conclusions de cet audit seront adressées au directeur financier de cette société ou au responsable de la consolidation. Dans ce cas le champ d'investigation ne concerne pas l'application des normes comptables françaises.

Ainsi que le souligne Jacques Renard<sup>2</sup>, la « **preuve en audit interne**<sup>3</sup> » est acquise lorsque les **informations réunies** sont :

- indispensables ;
- fiables (permettre d'aboutir à une conclusion précise compte tenu des outils d'audit dont il est disposé) ;
- pertinentes (en rapport avec les observations, donc conformes aux objectifs de la mission) ;
- utiles (permettre d'améliorer le niveau de qualité du contrôle interne).

## IV. AUDIT EXTERNE

L'**audit externe** est réalisé pour répondre aux **besoins des personnes extérieures** à l'entité auditée. Il est réalisé soit à la demande de tiers, (banquiers ou autres apporteurs de fonds, par exemple), soit en application d'une loi ou d'un règlement. Dans le premier cas il s'agira d'une mission contractuelle, dans le second d'une mission légale.

2. *Théorie et pratique de l'audit interne*, Éditions d'Organisation.

3. *Attention* : « audit interne » désigne ici, exceptionnellement, non pas le service de l'entreprise en charge de la fonction, mais l'audit mené par des auditeurs internes, donc l'audit de conformité et l'audit opérationnel.

Le champ d'investigation et l'objectif de l'audit seront librement définis (mission contractuelle) ou s'imposeront à toutes les parties prenantes (mission légale).

### EXEMPLES

1. Le conseil d'administration d'une grande entreprise a mis en place un comité des rémunérations chargé de fixer les rémunérations des dirigeants et des principaux cadres de cette entreprise. Pour s'assurer que les salaires versés sont conformes aux décisions prises, qu'il n'y a pas de dérives sur les éléments accessoires du salaire (couverture sociale sur-complémentaire, frais de déplacements, etc.), et que d'une manière générale, la convention collective est correctement appliquée, le conseil d'administration peut faire faire un audit de la fonction paie. Cet audit réalisé à la demande du conseil d'administration est bien un audit externe.
2. Un théâtre reçoit des subventions de fonctionnement lui permettant de faire face à plus de 60 % de ses charges. Le financeur, ministère de la Culture, pourra demander un audit des comptes pour s'assurer que les fonds ont bien été utilisés suivant la convention signée et le budget approuvé : montant des rémunérations, travaux de sécurité et d'entretien, etc.

Les **actionnaires** étant les premiers tiers de l'entité auditée, ils sont également les premiers destinataires des conclusions de l'audit. Concrètement, ce sera, le plus souvent, soit le **conseil d'administration** soit l'**assemblée générale**.

L'audit externe sera toujours confié à des **professionnels indépendants**, extérieurs à l'entité auditée. La qualification de ces prestataires va dépendre de la nature de l'audit.

## SECTION 3. L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

### I. OBJET DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

L'audit comptable et financier porte sur l'information comptable et financière. C'est l'audit des comptes annuels, comptes sociaux ou comptes consolidés. L'information financière ne se limite pas aux documents prévus par les réglementations comptables, aussi l'audit comptable et financier prendra-t-il en compte tout document émis par une entreprise pour communiquer des informations à caractère financier.

### II. AUDIT DE CONFORMITÉ ET OPÉRATIONNEL

L'audit comptable et financier est un audit de conformité qui s'appuie sur un audit opérationnel.

En effet, il n'est pas possible de vérifier la totalité des opérations comptabilisées. La première étape d'un audit comptable et financier sera d'évaluer dans quelles conditions et suivant quelles procédures sont collectées les données enregistrées et comment sont prises les principales décisions relatives à la clôture des comptes (provisions, dépréciations, etc.)

### III. OBJECTIF : EXPRESSION D'UNE OPINION

L'objectif de la mission d'audit comptable et financier est de formuler une opinion sur les comptes sociaux ou consolidés contrôlés en fonction de la réglementation comptable qui leur est applicable. Cette opinion se fonde sur le contrôle des enregistrements comptables et sur le traitement des opérations qui sont traduites dans les comptes.

Le lexique inclus dans le cadre conceptuel, référentiel normatif de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes<sup>4</sup>, CNCC, donne la définition suivante :

4. La plupart des définitions incluses dans ce cours sont tirées de ce lexique. Par simplification, il sera nommé « lexique de la CNCC » tout au long de cet ouvrage.

« **Audit** – Une mission d’audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l’article L. 225-235 du Code de commerce, en termes de “régularité, sincérité et image fidèle”. »

## IV. DISTINCTION AUDIT DES COMPTES ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

### A. MISSION D’AUDIT CONTRACTUELLE

L’audit des comptes peut être motivé par de nombreuses circonstances et porter sur tout ou partie de la comptabilité. C’est, par exemple, la vérification qu’un établissement respecte les règles de la société dans tel ou tel domaine, la vérification des informations financières émises par une société en prévision d’une prise de participation ou de son rachat. Dans ce cas, l’**audit des comptes** a un **caractère contractuel**. Tout professionnel compétent pouvant conduire ces missions. L’étendue des investigations, les destinataires du rapport sont librement définis.

**Les missions contractuelles** peuvent, en particulier, être effectuées par les experts-comptables, mais il n’y a pas de monopole à leur profit en ce domaine. Ils respectent les conditions nécessaires à la conduite d’une mission d’audit :

- ils ont les compétences techniques nécessaires ;
- la profession est réglementée ;
- ils doivent respecter un Code de déontologie comportant notamment des règles d’indépendance compatibles avec ces missions.

### B. MISSION D’AUDIT LÉGALE

Pour que les actionnaires réunis en assemblée générale puissent approuver les comptes annuels en toute connaissance de cause, ils nomment un commissaire aux comptes dont la mission sera de leur donner l’assurance que les comptes qui leur sont présentés ont été correctement préparés.

Pour protéger les épargnants, la mission du commissaire aux comptes est définie par la loi, c’est une mission d’intérêt général à **caractère légal**. Seuls **les commissaires aux comptes**, organisés en profession réglementée, sont habilités à mener cette mission (article L. 823-9 du Code de commerce).

Les textes qui définissent les obligations de certification des comptes sont nombreux et disparates. Selon les personnes ou entités concernées, il s’agit du Code de commerce, du Code rural, de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, du Code du travail, du Code de la construction et de l’habitat, etc.

La mission des commissaires aux comptes ne se limite pas à la certification des comptes. Le législateur leur a confié d’autres missions du fait de leur connaissance des entités qu’ils contrôlent et de leur indépendance.

La certification des comptes est ainsi complétée par des travaux dont l’objectif est toujours la protection et l’information des actionnaires sur d’éventuelles anomalies ou irrégularités : information sur les conventions réglementées, contrôle de tous les documents présentés en assemblée générale, respect de l’égalité entre les actionnaires, révélation des faits délictueux, procédure d’alerte etc.

Le commissaire aux comptes intervient également dans des circonstances particulières de la vie des entreprises, prévues par la loi (distribution d’acomptes sur dividendes, augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription, etc.).

## C. CERTIFICATION VOLONTAIRE

La certification des comptes peut être également nécessaire ou souhaitée en dehors de toute obligation légale. Ce pourra être le cas à la demande de certains bailleurs de fonds. La question a été posée de savoir qui peut réaliser cette mission et dans quelles conditions.

La réponse donnée est la suivante : une entité qui le souhaite peut, de façon volontaire, faire certifier ses comptes. Dans ce cas elle doit se mettre dans la même situation qu'une entité qui en a l'obligation. Toutes les modalités de mise en œuvre d'une mission légale doivent être respectées. Ainsi, seuls les commissaires aux comptes pourront réaliser de telles missions.

### SECTION 4. DÉMARCHE D'AUDIT

#### I. APPROCHE PAR LES RISQUES

Dans le langage courant, un risque est un « danger éventuel plus ou moins prévisible » et c'est aussi l'« éventualité d'un événement ne dépendant pas exclusivement de la volonté des parties et pouvant causer la perte d'un objet ou tout autre dommage » (*Le Petit Robert*).

Dans le cadre de l'audit comptable et financier le risque est lié à l'utilisation des informations contenues dans les comptes diffusés et aux mauvaises décisions qui pourraient être prises en cas d'information faussée. Et l'information est faussée quand l'objectif assigné à la comptabilité n'est pas atteint, c'est-à-dire quand les comptes annuels ne donnent pas « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité » (extrait art. 120-1 du PCG).

**L'enjeu de la mission d'audit des comptes est la sécurité du lecteur des comptes.**

La fiabilité des comptes dépend de :

- la qualité des travaux des services comptables et financiers ;
- la qualité des informations qui leur sont transmises ;
- la complexité, la maîtrise des activités et des transactions traduites dans les comptes ;
- l'organisation de l'entreprise, la répartition des responsabilités.

Pour que l'auditeur arrive à une conclusion appropriée, il va concentrer ses efforts sur les zones où les risques d'anomalies sont les plus élevés et où ces anomalies sont elles-mêmes les plus importantes, les **anomalies significatives**, celles qui sont au-delà d'un certain seuil, **le seuil de signification** (déterminé avec des critères quantitatifs et qualitatifs).

De plus, les missions sont toujours limitées dans le temps, ne serait-ce qu'en raison du montant des honoraires demandés. Quel que soit le cadre dans lequel la mission est réalisée, l'auditeur doit donc préparer et exécuter sa mission avec un maximum d'efficacité, sans en faire trop, ni trop peu.

La connaissance de l'entité auditée, de ses activités, de son environnement économique, juridique, de son organisation interne et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, permet à l'auditeur d'évaluer les forces et les faiblesses de cette entité et d'apprécier les zones de risque où les anomalies peuvent survenir.

**L'évaluation des zones de risques** d'anomalies dans les comptes est de ce fait à la base des missions d'audit comptable et financier. Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

« **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. »

Cette démarche suppose que l'auditeur fasse preuve de discernement tout au long de la mission, il doit **exercer son jugement**.



L'auditeur recherche les éventuelles anomalies dans les comptes :

- grâce à son expérience et en raison d'un certain nombre de repères propres à l'entreprise auditée ;
- en tenant compte des circonstances particulières qui entourent l'exercice comptable contrôlé et de la situation patrimoniale et financière qui en résulte.

La recherche des risques conduit à se poser différentes questions qui vont permettre d'identifier les facteurs de risques (élément constitutif du risque) et les catalyseurs de risque (événement susceptible de déclencher l'anomalie). Cette formulation rejoint les notions de risque inhérent et risque lié au contrôle.

### EXEMPLE

Dans le cadre d'une entreprise, cette analyse peut s'appliquer ainsi : le stockage de produits chimique est le facteur de risque (possibilité d'une pollution des eaux). L'absence de contrôle de l'étanchéité des cuves sera le catalyseur (une fuite ne sera pas détectée et les eaux seront polluées).

Les questions à se poser sont :

- Où sont les sources d'anomalies ?
- Quels sont les facteurs favorables à la survenance des anomalies ?
- Quelles sont les procédures mises en place pour :
  - Éviter les anomalies ?
  - Détecter les anomalies survenues ?
  - Redresser les anomalies ?

La détermination des zones de risques pouvant entraîner des anomalies significatives dans les comptes va donc dépendre de la situation de l'entreprise et de ses activités, **risques inhérents** et des mesures qu'elle a prise pour limiter ces risques, le **risque lié au contrôle**.

⇒ C'est l'objet du titre 3.

À l'issue de son **évaluation des risques**, l'auditeur détermine un **seuil de signification** qui tient compte du **besoin du lecteur des comptes**. Sur cette base, il choisit les procédures d'audit, les techniques de contrôle et les conditions de leur mise en œuvre **pour le contrôle des comptes**. En effet, l'audit ne consiste pas à refaire un travail déjà fait pour constater que l'on n'obtient pas le même résultat. L'audit consiste à faire des contrôles nécessaires pour identifier les éventuelles anomalies.

⇒ C'est l'objet du titre 4.

## II. ANOMALIES

Pour s'assurer que les comptes sont « dans tous leurs aspects significatifs » conformes au référentiel comptable applicable, l'auditeur recherche les éventuelles anomalies significatives dont la présence ou l'absence lui permettra de fonder son opinion.

Les notions d'anomalie et d'anomalie significative sont au cœur de la démarche d'audit. Une bonne compréhension de ces notions est essentielle. La NEP-320<sup>5</sup> donne les définitions suivantes :

« **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. »

5. La définition d'une NEP est présentée au titre 2, chapitre 2, section 2.

« **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. »

Seules les anomalies significatives sont retenues comme étant un obstacle à la qualité des informations financières.

Lorsque les opérations sont comptabilisées à l'appui de documents tels que des factures, l'éventualité que les écritures comptables soient erronées est faible. En revanche, quand les montants sont déterminés sur des bases plus subjectives, les risques d'erreur sont plus importants. C'est le cas en particulier, suivant les définitions du lexique de la CNCC :

« **Estimation comptable** – Évaluation d'un élément en l'absence de moyens de mesure précis. L'estimation comptable repose sur le jugement fondé sur les dernières informations (connues ou prévisionnelles) disponibles. »

« **Incertitude** – Problèmes dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peuvent avoir une incidence sur les comptes et dont l'annexe devra alors faire mention. »

### III. CARACTÈRE SIGNIFICATIF DE L'ANOMALIE

Le lexique de la CNCC définit ainsi le **caractère significatif** :

« Une information est **significative** si son **omission** ou son **inexactitude** est susceptible **d'influencer les décisions économiques** prises par les utilisateurs se fondant sur les comptes. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évalué dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le **caractère significatif** d'une information s'apprécie par rapport à un **seuil** plutôt qu'à un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile. »

Le caractère significatif d'une anomalie s'apprécie en fonction de la notion d'importance relative définie dans le lexique de la CNCC comme étant le :

« Concept utilisé pour évaluer un élément de l'information financière présentée faisant l'objet des contrôles, par rapport aux risques identifiés susceptibles d'affecter cet élément et par rapport à l'information financière prise dans son ensemble. L'application de ce concept conduit à fixer des seuils de signification afin d'adapter la nature et l'étendue des contrôles à l'importance des éléments à vérifier. »

Le caractère significatif d'une erreur, irrégularité ou omission qui, isolée ou combinée avec d'autres, fausse le jugement du lecteur doit s'apprécier en fonction de la **nature** (aspect qualitatif) ou du **montant** (aspect quantitatif) de l'anomalie.

Le principe **d'importance relative** est également inscrit dans le plan comptable général pour la préparation des comptes annuels. Il s'applique :

1. Aux informations qui doivent être mentionnées dans l'annexe des comptes annuels suivant leur nature et leur montant.

#### EXEMPLE

Donner des informations sur des pertes sur exercices antérieurs qui représentent 0,6 % du résultat de l'exercice et 0,3 % du résultat d'exploitation sera sans incidence sur l'appréciation des résultats de cette entreprise. Il n'est pas nécessaire de fournir ces informations.

En revanche, dans l'hypothèse où les pertes sur exercices antérieurs représentent 20 % du résultat de l'exercice et 22 % du résultat d'exploitation, il sera indispensable de fournir des informations sur ces pertes.



## 2. Et aux opérations d'inventaire.

### EXEMPLE

En application du principe de séparation des exercices, les intérêts courus sur emprunts doivent être comptabilisés pour que la charge d'intérêt corresponde bien à la durée de l'exercice.

Une entreprise a contracté deux emprunts, l'un remboursable le 24 de chaque mois, l'autre remboursable annuellement le 1<sup>er</sup> avril. Avant comptabilisation des intérêts courus, le résultat est de 10 000 €. À la clôture, les intérêts courus sont respectivement de 34 € et de 4 000 €.

Ne pas comptabiliser des intérêts courus pour 34 € sera sans incidence sur le résultat car ce montant n'est pas significatif. En revanche, il faudra comptabiliser les 4 000 €, car ils sont significatifs. Et ne pas les comptabiliser sera considéré comme une anomalie significative.

Il est à noter qu'une erreur, anomalie, irrégularité ou omission est qualifiée de significative chaque fois qu'elle est volontaire.

Une présentation inadéquate du contrôle interne d'une entreprise et de ses procédures comptables dans le rapport du président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance d'une société anonyme risque d'induire en erreur le lecteur des comptes, Cette anomalie qualitative est une anomalie significative

## IV. ERREURS ET IRRÉGULARITÉS

Les sources d'erreurs sont diverses. Pour bien identifier une erreur et en mesurer l'impact, il faut pouvoir en déterminer la cause. Les définitions suivantes ont été retenues dans le lexique de la CNCC :

- l'**erreur** est une « inexactitude involontaire contenue dans les comptes » ;
- une **inexactitude** est une « traduction comptable ou présentation d'un fait non conforme à la réalité. Une inexactitude peut résulter d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes » ;
- l'**irrégularité** est « la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, aux dispositions des statuts ou aux décisions de l'assemblée générale. Une irrégularité peut résulter d'une omission, d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes » ;
- le **non-respect** résulte d'« omissions ou actes commis par l'entité, de manière délibérée ou non, qui enfreignent les textes légaux ou réglementaires en vigueur ».

Dans certains cas, des anomalies apparaissent à la simple lecture des comptes annuels (divergences entre les tableaux de l'annexe et le bilan, par exemple). Cette situation est le signe d'une faiblesse dans la préparation des états financiers. Le terme retenu dans les NEP est :

« **Incohérences manifestes** – Incohérences qui, du fait de leur caractère grossier, sont apparentes ou identifiables par le commissaire aux comptes sans investigation particulière. »

### A. NON-RESPECT D'UNE RÈGLE COMPTABLE

C'est la première source d'anomalies qui est recherchée. L'auditeur cherche à déterminer si les opérations ont été correctement comptabilisées. Les erreurs peuvent être dues au non-respect des règles suivantes :

## 1. Non-respect d'une règle de comptabilisation

Une opération peut être, par exemple, comptabilisée sur une mauvaise période.

### EXEMPLE

Une entreprise clôt ses comptes le 31 décembre. Une démarche commerciale commencée en septembre s'est conclue fin décembre N par un accord oral du client. Le bon de commande signé n'est arrivé que le 4 janvier de l'année suivante. Il est daté du 2 janvier. La vente est comptabilisée dans les comptes de l'exercice N.

Cette comptabilisation n'est pas conforme au principe de séparation des exercices et à la règle de comptabilisation des produits (le fait générateur est la livraison). La vente ne doit pas être constatée dans le chiffre d'affaires de N mais dans celui de N+1.

## 2. Non-respect d'une règle d'évaluation

L'opération a été comptabilisée sur la bonne période, mais pas pour le bon montant.

### EXEMPLE

Une marque commerciale a été acquise au cours de l'exercice N. La fiche de cette immobilisation a été classée avec celle des logiciels. La marque a donc été amortie sur 3 ans, sans que cet amortissement soit économiquement justifié. Globalement l'ensemble des immobilisations (comptes 20 et 21) est identique au total du fichier des immobilisations qui sert à calculer les amortissements.

Les immobilisations au bilan ne sont pas correctement évaluées.

## 3. Non-respect d'une règle de présentation

Les règles de comptabilisation et d'évaluation ont été respectées, mais les comptes utilisés ne sont pas corrects et la présentation du bilan ou du compte de résultat est erronée.

### EXEMPLE

Une grande entreprise a plusieurs sites d'exploitation répartis dans différentes régions de France. Pour des raisons pratiques la comptabilité est partiellement décentralisée et un ou plusieurs comptes bancaires ont été ouverts dans chaque établissement. Pour établir les comptes annuels, le service comptable du siège reprend les balances des différents établissements. Les comptes de banque, dont certains sont créditeurs, sont tous regroupés sur la ligne « disponibilités » du bilan. Le principe de non-compensation n'est pas respecté, les soldes créditeurs de banque doivent être présentés au passif du bilan et pas à l'actif.

Identifier des erreurs liées au non-respect d'une règle comptable peut être relativement aisé car le champ d'investigation est clairement défini : l'ensemble des écritures comptables. Il n'en est pas de même pour les omissions.

## B. OMISSION

L'auditeur ne doit pas seulement s'assurer que les opérations enregistrées l'ont été correctement, il doit aussi vérifier que toutes les opérations et tous les engagements pris par l'entité auditée sont bien constatés dans les comptes.

Le champ d'investigation de l'auditeur dans ce cas est beaucoup plus large et bien moins défini. C'est la connaissance de l'entreprise auditée et de son mode de fonctionnement qui l'aidera à orienter ses investigations.

**EXEMPLE**

Un client d'une société conteste une livraison. Il refuse de payer la facture correspondante qui est arrivée à échéance un mois avant la clôture des comptes. Ce client demande en plus une indemnité, car il estime que cette livraison litigieuse lui a fait perdre un marché. Un avocat a été contacté. Aucune facture au nom de cet avocat n'est dans les comptes. Il est probable qu'une provision doit être comptabilisée, alors qu'à la lecture des comptes rien ne le laisse supposer.

Si aucune provision n'est comptabilisée, l'auditeur ne pourra identifier cette omission qu'après avoir entrepris d'autres investigations et collecté suffisamment d'informations.

**C. AUTRES ERREURS**

Le non-respect d'une règle comptable n'est pas la seule source d'erreur. D'autres réglementations peuvent devoir être appliquées par l'entité auditée, des informations de sources diverses peuvent devoir être traduites dans les comptes. Il va s'agir en particulier :

- du respect des règles fiscales (correcte comptabilisation des amortissements dérogatoires) ;
- du respect des statuts, en matière d'affectation du résultat par exemple (réserves statutaires) ;
- du respect des décisions de l'assemblée générale (augmentation de capital, distribution de dividendes) ;
- du respect des dispositions du droit des sociétés (réserve légale) ;
- du respect d'une réglementation particulière liée à la nature de l'activité (réserves, techniques, provisions réglementées).

Suivant le statut juridique et la nature de l'activité, les textes à appliquer seront plus ou moins complexes. L'auditeur devra donc prendre connaissance de l'ensemble de ces réglementations pour pouvoir effectuer sa mission.

**V. FRAUDE**

Les anomalies que l'auditeur recherche sont soit fortuite, involontaire (erreur), soit intentionnelle (fraude).

Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

La **fraude** est un « acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, personnes constituant le gouvernement d'entreprise, employé ou tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans l'objectif d'obtenir un avantage indu ou illégal, ayant pour conséquence d'altérer les comptes ».

Il pourra être plus difficile d'identifier une fraude qu'une erreur car étant le résultat d'un acte intentionnel, tout est fait pour qu'elle ne soit pas détectée.

Le commissaire aux comptes doit révéler les fraudes dont il a connaissance au procureur de la République.

**EXEMPLE**

Une association gère un foyer de vie pour des personnes handicapées. L'hébergement est facturé au département en fonction du nombre de journées réalisées. Les factures sont établies à partir des relevés de présence établis par la secrétaire. Un comptable a pu tromper le directeur (qui signe les factures) et facturer des journées non réalisées. Suite à ces « erreurs » de facturation, des avoirs ont été émis et les remboursements destinés au département concerné ont en fait été portés sur un compte bancaire ouvert au nom du comptable.

Tout a été mis en œuvre par le comptable pour que ce détournement ne soit pas identifié, la fraude est caractérisée.

## VI. ASSURANCE

### A. DÉFINITION DE L'ASSURANCE

L'audit ne permet pas d'obtenir de certitude, à cause, notamment :

- de la nature même de l'audit et du recours aux sondages ;
- des limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne.

La certitude absolue étant impossible, il est nécessaire de définir le niveau d'incertitude acceptable qui permette de formuler l'opinion requise de façon satisfaisante. Le **niveau d'assurance** correspond au degré d'incertitude acceptable en fonction du but recherché.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes a retenu la définition suivante :

« **Assurance** – Satisfaction du commissaire aux comptes au regard de la qualité d'une information produite par une personne et destinée à être utilisée par une autre personne, appréciée par rapport à des critères identifiés. La nature et le degré d'assurance obtenu sont liés à la nature et à l'étendue des diligences mises en œuvre ainsi qu'au résultat de celles-ci. »

Le terme « diligences » recouvre l'ensemble des travaux réalisés par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission. Ce terme est défini ainsi :

« **Diligences** – Ensemble de procédures et de techniques de travail mises en œuvre par le commissaire aux comptes pour atteindre les objectifs de sa mission. »

### B. LES DEUX NIVEAUX D'ASSURANCE

Deux niveaux d'assurance ont été retenus :

« **Assurance raisonnable** – Assurance élevée mais non absolue que l'information vérifiée ne comporte pas d'anomalies significatives. »

« **Assurance modérée** – Assurance d'un niveau inférieur à celui de l'assurance raisonnable, du fait de diligences moins étendues que celles mises en œuvre lors d'un audit ne permettant pas de déceler toutes les anomalies pouvant avoir une incidence significative sur les comptes. »

**La mission d'audit correspond à une assurance raisonnable.**

### C. FORME DE L'OPINION

L'**opinion** est exprimée dans un **rapport** dont la formulation dépend du **niveau d'assurance**.

À une **assurance raisonnable** correspond une **formulation positive**. Une opinion favorable sera présentée ainsi :

- commissaire aux comptes : « Nous certifions... » ;
- autre auditeur : « Nous attestons... ».

Les expressions « ...donne une image fidèle » ou « ...présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » peuvent être utilisées indifféremment.

À une **assurance modérée** correspond une **formulation négative**. Une opinion favorable sera présentée ainsi : « *Nous n'avons pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause...* »

## VII. JUGEMENT DU PROFESSIONNEL

La conduite d'une mission d'audit est confiée à un **professionnel normalement diligent**. Il est de la responsabilité de chaque auditeur de s'adapter aux diverses situations qu'il rencontre et de déterminer quels sont les contrôles à effectuer, les techniques à utiliser. À chaque étape, à

chaque difficulté rencontrée, à chaque anomalie identifiée, il doit exercer son jugement de professionnel pour savoir quelle attitude adopter, quels ajustements des comptes demander, quelles conclusions formuler. Il doit faire preuve d'esprit critique en toutes circonstances. Une mission d'audit ne se déroule jamais d'une façon « mécanique ».

### Interprétations des normes comptables par les professionnels

De par la nature de leurs travaux, les commissaires aux comptes doivent souvent se prononcer sur les interprétations des règles comptables par les entités contrôlées. Ils doivent alors dire quelle est la « bonne » interprétation et la « bonne » application des textes. Il est donc important qu'ils se tiennent informés des travaux de l'Autorité des normes comptables (ANC) et de l'esprit de ces travaux, des erreurs d'interprétation pouvant avoir des conséquences financières non négligeables pour les entités contrôlées.

Il en est de même pour le contrôle des comptes consolidés des sociétés devant appliquer les normes internationales.

## SECTION 5. LE CONTRÔLE INTERNE

### I. DÉFINITION DU CONTRÔLE

Le mot **contrôle** a deux significations :

- principalement, celle de vérification, que l'on retrouve par exemple dans la notion de contrôle des connaissances, contrôle des papiers, contrôle qualité ;
- également, celle de maîtrise que l'on retrouve dans « contrôler son véhicule », « contrôler la situation », contrôle des coûts, contrôle de gestion, par exemple.

La réflexion théorique et la modélisation ont été très développées dans les pays anglo-saxons. Il existe donc une littérature très abondante en anglais sur le contrôle interne.

Le mot anglais « control » a également deux significations, dont l'importance est à l'inverse du français. « Control » veut d'abord dire « maîtrise » avant de vouloir dire « vérification ». Ceci rend délicat les traductions et interprétations des textes anglais.

### II. DÉFINITION ET OBJECTIF DU CONTRÔLE INTERNE

Il est de la responsabilité d'une entreprise d'assurer sa protection vis-à-vis de son environnement et également vis-à-vis des personnes qui la compose.

La définition du contrôle interne donnée en 1992 par le COSO<sup>6</sup> est la suivante :

« Processus mis en œuvre par les mandataires sociaux et dirigeants et par le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. »

Le **contrôle interne** est le dispositif général d'organisation qui comprend l'ensemble des politiques et procédures que le management d'une entité met en œuvre afin d'assurer, dans la mesure du possible, la **gestion rigoureuse et efficace** de ses activités, de garantir son **bon fonctionnement**, la **sauvegarde** de ses biens et d'assurer sa **pérennité**. Il est de la responsabilité de l'entité concernée. Le **contrôle interne** revêt les deux aspects du contrôle, maîtrise et vérification.

La bonne compréhension du contrôle interne est une étape importante d'une mission d'audit. Le contrôle interne est nécessaire à la bonne réalisation des objectifs que l'entité s'est fixée et lui permet d'atteindre les buts qu'elle poursuit.

6. COSO : référentiel américain de contrôle interne.

Le contrôle interne proprement dit concerne l'ensemble des fonctions de l'entreprise et s'étend bien au-delà des domaines directement liés au système comptable, c'est-à-dire bien au-delà des seules procédures comptables.

Le contrôle interne comptable et financier assure la convergence de toutes les données de base chiffrées conduisant à présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

L'analyse du contrôle interne d'une entreprise va d'abord concerner **l'environnement général de contrôle interne**, qui correspond au contexte général, organisation et politiques de contrôle interne, ce qui permet d'apprécier le **dispositif de maîtrise** interne de l'entreprise.

Puis, l'analyse s'attachera aux **procédures de surveillance et de contrôle** qui correspondent aux dispositifs de mise en œuvre des politiques de contrôle interne pour s'assurer de la cohérence et de la pertinence des procédures par rapport à l'environnement général.

De son côté, à l'occasion de l'entrée en vigueur de la Loi de sécurité financière, le **Medef/Afep** a, le 17 décembre 2003, rappelé que les procédures de contrôle interne ont pour objet :

- d'une part, de veiller à ce que les actes de gestion ou de réalisation ainsi que les comportements s'inscrivent dans le cadre défini par les orientations données aux activités par les organes sociaux, par les lois et règlements applicables, et par les valeurs, normes et règles internes à l'entreprise ;
- et, d'autre part, de vérifier que les informations comptables, financières et de gestion communiquées aux organes sociaux de la société reflètent avec sincérité l'activité et la situation de la société.

Ces deux aspects du contrôle interne (maîtrise et surveillance) sont dissociés pour une présentation théorique. Dans l'organisation et le fonctionnement d'une entreprise, ils sont étroitement imbriqués, les résultats d'une action servant de base aux ajustements ou à de nouvelles procédures.

⇒ L'analyse des risques et le contrôle interne sont développés au titre 3.

### À retenir

- L'audit est une mission d'opinion.
- L'opinion est fondée sur une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative et sur le jugement du professionnel.
- La démarche d'audit est basée sur une analyse des risques d'anomalies significatives.
- Les anomalies significatives sont soit des erreurs (inexactitude, irrégularité, omission) soit des fraudes.
- Une mission d'audit comptable et financier peut être interne (les conclusions sont adressées à la direction) ou externe (les conclusions sont adressées aux actionnaires ou à des tiers).
- Une mission d'audit comptable et financier peut être contractuelle ou légale, commissariat aux comptes.

## SECTION 6. EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### Vrai ou faux ?

#### QUESTIONS

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. L'audit comptable et financier permet d'obtenir la certitude que les comptes sont exacts.
2. Un audit réalisé à la demande de la direction de la société par un prestataire extérieur est un audit interne.

3. Pour réaliser une mission d'audit comptable et financier, il suffit d'analyser l'ensemble des opérations comptabilisées.
4. Un commissaire aux comptes est seul habilité à effectuer un audit dans un cadre légal.
5. La mission du commissaire aux comptes consiste uniquement à certifier des comptes.

### RÉPONSES

1. Faux : L'audit comptable et financier permet d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes présentent ou pas des anomalies significatives
2. Vrai : Cet audit est réalisé pour répondre aux besoins de la direction de la société.
3. Faux : Il faut également analyser les modalités d'établissement des comptes annuels (transmission des informations, décisions concernant les principales estimations, etc.).
4. Vrai.
5. Faux : La mission du commissaire aux comptes comporte également d'autres diligences : vérifications des autres informations financières publiées, vérifications spécifiques (suivant les dispositions du Code de commerce).

## Exercice 1 : Anomalies

### ÉNONCÉ

Lors d'une mission d'audit des comptes de la société Atix, les anomalies suivantes ont été relevées :

1. Une provision pour litige n'a pas été comptabilisée, pour éviter de présenter une perte.
2. Les amortissements d'un gros équipement industriel ont été calculés sans tenir compte de la décomposition de cet équipement.
3. Les avances et acomptes reçus sur commandes sont présentés à l'actif du bilan en diminution des créances client.
4. Les informations relatives à la provision pour engagement de retraite ne sont pas indiquées dans l'annexe.
5. Conformément aux statuts, l'assemblée générale a décidé l'affectation de 350 k€ en réserve statutaire. Cette somme a été comptabilisée dans un compte d'autres réserves.

### TRAVAIL À FAIRE

Indiquez la nature de ces anomalies.

### CORRIGÉ

1. Cette anomalie correspond au non-respect d'une règle de comptabilisation. La comptabilisation des provisions est obligatoire même en l'absence de bénéfice.
2. Cette anomalie correspond au non-respect d'une règle d'évaluation. Le calcul des amortissements doit tenir compte de la durée d'utilisation des différents composants d'un gros équipement.
3. Cette anomalie correspond au non-respect d'une règle de présentation. La compensation des soldes débiteurs avec des soldes créditeurs n'est pas autorisée.
4. Il s'agit d'une omission. Ces informations doivent être mentionnées dans l'annexe.
5. Cette anomalie correspond au non-respect des statuts.



**Exercice 2 : Contrôle interne****ÉNONCÉ**

La société Atix a une activité commerciale. Le suivi des comptes clients est un domaine sensible. Les procédures suivantes ont été mises en place :

1. L'acceptation d'un nouveau client est soumise à l'approbation du directeur financier si le chiffre d'affaires prévisionnel avec ce client dépasse 10 % du chiffre d'affaires prévu pour l'exercice.
2. Les principaux clients doivent être contactés 8 jours avant la date d'échéance de leurs créances.
3. Une nouvelle commande ne pourra être acceptée si les retards de paiement dépassent 30 % de l'encours moyen du client concerné.
4. Les dépréciations de créances sont de 20 % pour toutes les créances échues depuis plus de 30 jours.

**TRAVAIL À FAIRE**

Quel est l'objectif poursuivi par la direction financière pour chacune des règles énoncées ci-avant ?

**CORRIGÉ**

1. Il s'agit d'éviter les difficultés de recouvrement en s'assurant de la santé financière du client potentiel.
2. L'objectif est d'anticiper les difficultés de recouvrement pour éviter les créances douteuses et les éventuelles difficultés de trésorerie.
3. Cette mesure de sauvegarde a pour finalité d'éviter des pertes.
4. Il s'agit de s'assurer que les dépréciations seront évaluées de façon homogène d'un exercice sur l'autre.

**CHAPITRE 2. À QUOI SERT L'AUDIT ?****RÉSUMÉ**

**Audit interne.** L'audit est un outil au service de la direction d'une entreprise pour lui permettre d'évaluer le contrôle interne existant et d'identifier les améliorations à lui apporter.

**Audit externe.** L'audit réalisé à la demande de tiers, légal ou contractuel est le moyen dont ils disposent pour avoir un avis sur la qualité de l'information financière publiée.

**Évolution de l'audit.** Les règles relatives à l'audit évoluent au même titre que les réglementations qui s'imposent aux entités concernées et en fonction de l'évolution générale de l'économie.

**Les limites de l'audit.** Comme tout système l'audit a ses propres limites (caractère subjectif de certaines évaluations comptables et appréciation de l'auditeur, difficultés à identifier les omissions, absence de certitude, etc.).



## SECTION 1. LE RÔLE DE L'AUDIT

### I. POUR LA DIRECTION

Ainsi qu'il vient d'être exposé, la direction d'une entité doit mettre en œuvre tous les moyens qu'elle juge nécessaire pour que cette entité atteigne les objectifs qu'elle s'est fixée, assure la sauvegarde de son patrimoine et ainsi préserve sa pérennité.

Les seuls résultats financiers ne peuvent suffire pour apprécier si les moyens mis en œuvre sont adaptés et efficaces.

Il est nécessaire de vérifier :

- si la politique générale de contrôle interne est pertinente par rapport à la nature de l'activité ainsi qu'aux objectifs et priorités fixés ;
- si les procédures mises en place sont cohérentes avec les priorités et les objectifs ;
- si ces procédures sont correctement appliquées.

La réalisation d'un audit interne permet de répondre à ces questions.

#### EXEMPLES

- La société A commercialise des machines-outils. La principale préoccupation de la direction est l'encours client, car elle estime pouvoir éviter des charges et/ou des pertes par une bonne gestion des créances client. Dans cette perspective, elle a mis en place des procédures relatives à la gestion du portefeuille client.
- La société B commercialise des machines-outils. La principale préoccupation de la direction est la gestion des stocks, car elle estime pouvoir éviter ainsi des charges et/ou des pertes. Dans cette perspective, elle a élaboré des procédures strictes pour la gestion des stocks et les commandes auprès des fournisseurs. Ces deux sociétés réalisent régulièrement des audits pour s'assurer que les procédures mises en place sont efficaces et correctement appliquées.

### II. POUR LES TIERS

Les entreprises communiquent des informations de nature diverse. La publicité et le marketing permettent de mettre en avant les caractéristiques spécifiques des produits et services commercialisés, de développer ou maintenir leur notoriété et ainsi d'accroître ou de préserver leur part de marché.

Ces entreprises doivent également communiquer des informations à caractère financier, (performance de la gestion, situation financière) : présentation des comptes à l'assemblée générale, publication des comptes au greffe du tribunal de commerce, éventuellement, publication du document de référence à l'AMF<sup>7</sup>.

Les tiers concernés, fournisseurs, clients, salariés, banquiers, administration fiscale, actionnaires, ont besoin de ces informations pour prendre des décisions sur les relations d'affaires, sur les investissements financiers à réaliser, etc. Chacun privilégie les aspects qui lui semblent les plus pertinents : performances, potentiel, dividendes et valeur, surface et structure financières, pérennité, maintien de l'emploi...

Il leur est donc important de savoir si ces informations sont fiables, sincères et exhaustives et si tous les éléments importants ont été portés à leur connaissance. Les destinataires des états financiers peuvent faire certains recoupements entre les différents états qui leur sont présentés, mais ils ne peuvent d'aucune manière être assurés que ce contenu est en concordance avec la

7. AMF : Autorité des marchés financiers.

comptabilité et avec les données issues des systèmes d'information de l'entreprise ni acquérir l'assurance que ce contenu est exhaustif et que sa présentation est conforme aux règles qui la régissent.

En vue de la protection des tiers en matière d'information financière, le législateur a donc posé des exigences de transparence, mis en place le contrôle légal qu'il a confié à des professionnels extérieurs à l'entreprise, les commissaires aux comptes.

Indépendamment du contrôle légal des comptes des tiers peuvent demander des audits portant sur tout ou partie des comptes d'une entreprise, dans un cadre contractuel. L'objectif poursuivi est le même : s'assurer de la qualité des informations financières émises par l'entreprise.

## SECTION 2. ÉVOLUTION DE L'AUDIT

L'évolution de l'audit a suivi à la fois l'évolution de l'économie en général et l'évolution de la place de l'entreprise dans la société. Les règles comptables se sont adaptées, avec un certain décalage, à ces évolutions.

Ces dernières années, la **mondialisation de l'économie** et des **marchés financiers** ainsi que la priorité grandissante accordée à la rémunération des actionnaires ont transformé l'approche et l'analyse de l'information financière diffusée par les entreprises.

Quand l'**entreprise** était vue comme source de richesse économique pour l'ensemble des parties prenantes, les besoins d'informations financières étaient plutôt tournés vers la compréhension et l'analyse du passé.

Aujourd'hui, l'entreprise est plutôt vue comme source de revenu pour les actionnaires, les informations publiées devant permettre de faire des projections dans l'avenir (quels placements faire, pour quels revenus ?). Dans ce contexte, la transparence financière est devenue une préoccupation pour tous les acteurs et les besoins d'information financière ont fortement augmenté.

L'**image fidèle**, objectif de la comptabilité, n'est plus appréhendée de la même façon. Les attentes en termes d'informations financières ont suivi la même évolution.

Par ailleurs, les récents scandales financiers ont mis en lumière une certaine fragilité de l'organisation des entreprises qui n'étaient pas toujours en mesure d'assurer la sauvegarde de leurs valeurs et de leur intégrité.

Ces fragilités peuvent avoir plusieurs causes :

- des règles de fonctionnement interne défaillantes (manques de procédures ou procédures mal adaptées) ;
- des dysfonctionnements du contrôle de l'application de ces procédures et règles de fonctionnement (faiblesse du contrôle interne) ;
- un contrôle externe défaillant (risques mal identifiés ou mal évalués, esprit d'indépendance émoussé).

La Loi de sécurité financière, loi LSF du 1<sup>er</sup> août 2003, a renforcé la réglementation qui s'applique aux entreprises en matière de contrôle interne et aux professionnels chargés de l'audit.

Cette loi met l'accent sur la responsabilité de l'entreprise en matière de contrôle interne : l'organe chargé de l'administration de certaines sociétés doit présenter à l'assemblée générale un rapport sur le contrôle interne.

Cette loi renforce le contrôle de la profession de commissaire aux comptes et réorganise ses règles de fonctionnement. Hier, les commissaires aux comptes, organisés en profession réglementée, assuraient eux-mêmes la qualité des missions, par la publication de normes de travail et par un contrôle qualité.

Aujourd'hui, ce rôle de garant et de surveillance de la profession a été en grande partie transféré à un organisme public, le H3C. Les normes de travail, NEP, sont homologuées par arrêté ministériel, ce qui leur donne la force d'une réglementation disponible à toute personne intéressée.

### SECTION 3. LES LIMITES DE L'AUDIT

Quelle que soit l'importance de la réglementation s'appliquant aux entreprises en matière d'information financière, quelles que soient les exigences s'imposant aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur fonction, la réalisation d'audits ne peut être une garantie absolue de la qualité des informations publiées ainsi que le montre la crise financière actuelle. Plusieurs limites peuvent être évoquées :

- Les résultats comptables d'une entreprise dépendent en partie d'estimations dont les éléments subjectifs peuvent être importants.

#### EXEMPLE

Un client important a intenté un procès à la société Batix et demande des dommages et intérêt élevés. Tant que l'issue du procès n'est pas connue, comment évaluer la provision pour litige, sur quelles bases ? Peut-il être possible de justifier un montant de 10, 30 ou 100 avec autant de sincérité et d'arguments recevables ? Qui peut dire quel est le « bon » montant de la provision ?

- Les exigences des actionnaires en termes de dividendes constituent une pression sur la direction qui sera tentée de minimiser certaines charges.

#### EXEMPLE

Une société accorde une garantie de 5 ans sur les produits qu'elle fabrique et commercialise. La provision pour garantie accordée aux clients est calculée sur des bases statistiques, en fonction des coûts engagés dans l'année. Il peut suffire de changer quelques critères d'évaluation de cette provision pour réduire le montant de la provision et satisfaire les actionnaires.

- L'auditeur cherche à obtenir une assurance raisonnable, il procède par sondage et peut en toute bonne foi passer à côté d'une anomalie.

#### EXEMPLE

Pour s'assurer que les produits comptabilisés correspondent bien à des ventes de l'exercice, l'auditeur va rapprocher des factures avec des bons de livraison. Dans la sélection des factures à rapprocher, il peut ne pas retenir la ou les factures qui ne seraient pas conformes au bon de livraison.

- Comment un auditeur peut-il s'assurer de l'absence d'omission dans les comptes ?

#### EXEMPLE

En N, une société fait appel à un nouveau fournisseur qui lui accorde une ristourne en fonction du chiffre d'affaires réalisé. Cette ristourne est « facturée » fin février N+1. Pour les besoins de la consolidation, les comptes doivent être terminés et audités fin janvier. Cette ristourne, par erreur, n'est pas comptabilisée. L'auditeur peut ne pas poser de question quant aux ristournes attendues, puisque c'est un nouveau contrat et ne pas identifier cette omission.

- Un auditeur peut sous-estimer un risque.

#### EXEMPLE

Depuis 5 ans, un auditeur a constaté que les charges sociales ont toujours été correctement évaluées. La société a eu un contrôle de l'Urssaf en N-2 qui n'a donné lieu à aucun redressement. Les contrôles relatifs aux frais de personnel sont donc allégés. En N, un dysfonctionnement du logiciel de paie a entraîné une mauvaise comptabilisation de certaines charges. Cette anomalie peut ne pas être détectée par ces contrôles allégés.

**À retenir**

- **Audit interne.** L'audit permet de s'assurer que les décisions prises par la direction ont bien été mises en œuvre et de déterminer les éventuelles actions correctives.
- **Audit externe.** L'audit est un outil au service de la transparence de la communication financière des entreprises.
- L'évolution de l'économie et des besoins d'information financière a été suivie par une évolution de la réglementation, objet de la loi LSF.
- Comme tout système, l'audit a ses propres limites, qu'il ne faut pas sous-estimer.

**SECTION 4. EXERCICES AUTOCORRIGÉS****Exercice 3 : Rôle de l'audit interne****ÉNONCÉ****TRAVAIL À FAIRE**

Pour les sociétés A et B citées dans les exemples de la section 1 (cf. page 31), indiquez une procédure adaptée à l'objectif fixé et un contrôle de cette procédure qui pourrait être effectué.

**CORRIGÉ****Société A**

La société A a retenu comme objectif de limiter les encours client.

- Procédures possibles :
  - fixer une limite des créances par client et bloquer les nouvelles commandes si le maximum est atteint ;
  - définir les délais et les modalités des relances clients.
- Contrôles à mettre en œuvre :
  - identifier les encours les plus importants. Vérifier qu'un maximum a été déterminé et que le solde du compte n'est pas supérieur à ce maximum ;
  - identifier des créances échues. Vérifier que les relances ont été effectuées dans les délais et dans les formes prévues.

**Société B**

La société B a retenu comme objectif la gestion des stocks.

- Procédures possibles :
  - fixer une quantité minimum et maximum par article, suivant la rotation de ces articles ;
  - déterminer par article le montant optimum des commandes à effectuer.
- Contrôles à mettre en œuvre :
  - choisir certains articles à rotation lente et à rotation rapide et vérifier les quantités en stocks par rapport aux limites fixées ;
  - choisir certains articles à forte valeur unitaire et vérifier les montants des dernières commandes.

**Exercice 4 : Rôle de l'audit externe****ÉNONCÉ**

À l'issue d'un audit, des anomalies ont été identifiées. La direction a rejeté l'analyse faite par les auditeurs et les comptes n'ont pas été corrigés. Les conclusions des auditeurs vous sont communiquées :

- les stocks sont surestimés de 20 %, ce qui permet de doubler le bénéfice de la société ;
- la provision pour engagement de retraite est sous-estimée de 15 %, ce qui permet une nette augmentation du bénéfice.

**TRAVAIL À FAIRE**

Vous êtes successivement client ou fournisseur potentiel, actionnaire de cette société. Ces informations influenceront-elles sur votre décision de nouer une relation d'affaire ou d'investir ?

**CORRIGÉ**

En tant que client ou fournisseur potentiel, la remise en cause de la pérennité de cette société ne peut être exclue, les bénéfices « artificiels » pouvant se transformer en perte. Ce partenaire ne semble pas être fiable.

En tant qu'actionnaire, sachant que les bénéfices ont été artificiellement majorés, il sera envisagé de vendre les actions de cette société, par crainte des pertes futures qui risquent de se produire.

## CHAPITRE 3. INFORMATION FINANCIÈRE ET RÉFÉRENTIEL APPLICABLE

**RÉSUMÉ**

L'information financière, objet de l'audit comptable et financier, est faite d'un ensemble de données chiffrées accompagnées de commentaires et d'analyses.

L'information financière est élaborée en conformité avec un référentiel réglementaire qui dépend du contexte et de la nature de cette information.

En plus des dispositions du Code de commerce, la référence est le plan comptable général pour les comptes annuels du règlement du CRC n° 99-02 ou des normes comptables internationales adoptées par l'Union européenne, pour les comptes consolidés.

- Les enjeux de l'information financière sont également présentés dans la première partie de la série 1.

**SECTION 1. L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE**

Les exigences en matière d'**information comptable et financière** dépendent de la taille de l'entité, et de la qualité des destinataires. Les exigences sont beaucoup plus importantes pour les sociétés faisant appel public à l'épargne que pour une société familiale. Dans tous les cas elle est composée d'un ensemble de tableaux chiffrés accompagnés de commentaires.

Pour une **PME**, le rythme de diffusion de l'information financière est annuel. Il s'agit essentiellement des comptes annuels, accompagnés d'un rapport de gestion. Ces documents sont déposés au greffe du tribunal de commerce avec le rapport du commissaire aux comptes.

Pour une **société faisant appel public à l'épargne**, société APE, société cotée, le rythme de diffusion est pluriannuel. Elle a l'obligation de publier des comptes intermédiaires (sociaux et consolidés) et de donner des informations sur certaines opérations (augmentation de capital, émission d'emprunts obligataires, etc.). L'information peut également revêtir un caractère moins formel. Elle publie en particulier :

- le rapport du président de conseil d'administration ou de surveillance sur le fonctionnement du conseil et sur le contrôle interne ;
- le « document de référence » ;
- une note d'opérations ;
- un « profit warning » (avertissement sur le résultat).

L'AMF, collecte les documents avant de les diffuser. La note du 23 janvier 2004 de l'AMF, relative au document de référence 2003 (toujours d'actualité), éclaire sur les exigences requises en matière d'information financière. Après avoir rappelé que le document de référence, obligatoire ou facultatif, a toujours pour « objet de donner aux investisseurs toutes les informations nécessaires pour fonder leur jugement sur le patrimoine, l'activité, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'émetteur », l'AMF rappelle que « toute information transmise au marché par un émetteur doit répondre à la **double exigence de qualité et de pertinence** », et répondre, en termes de contenu, aux exigences réglementaires.

**L'information financière et comptable forme un tout.** Ce tout, composite, s'apprécie, à la fois, document par document, et, aussi, globalement, les documents étant pris dans leur ensemble.

L'information comptable et financière est issue :

- d'un processus de collecte, de saisie et de traitement des données nécessaires à cette information au fil des événements opérationnels : ce processus dépend du milieu économique, des conditions d'exploitation de l'activité ainsi que du fonctionnement et de l'organisation interne de l'entreprise (tenue de la comptabilité) ;
- et d'un processus d'élaboration et de présentation des états financiers qui tient compte à la fois de la réglementation et de l'appréciation (sur la forme et sur le fond) des informations à publier ; chaque entreprise a sa propre appréciation de la présentation et du contenu de l'annexe.

Ainsi, l'intervention de l'auditeur ne se limite pas à au contrôle des écritures comptables. Il apprécie l'information financière publiée, document par document et également dans leur ensemble. L'auditeur s'assure de l'exhaustivité du jeu de documents, et de la qualité de présentation de chacun d'eux. Il vérifie en particulier la cohérence, la vraisemblance et la pertinence du contenu des documents publiés.

## **SECTION 2. RÉFÉRENTIEL COMPTABLE**

### **I. LE CONTENU D'UN RÉFÉRENTIEL COMPTABLE**

Les informations financières sont élaborées en application d'un référentiel comptable qui définit :

- les **principes de base** qui sous-tendent l'ensemble des règles ;
- les **règles d'évaluation** qui définissent les modalités de valorisation des différents éléments de la comptabilité ;
- les **règles de comptabilisation** qui précisent, en particulier, quand et sur quels critères un élément peut ou doit être comptabilisé ;
- les **règles de présentation** qui indiquent la forme et le contenu des comptes annuels et **des états de synthèse**.

Un audit qui porte sur des comptes annuels d'une société devra s'assurer que les comptes ont été établis en application du référentiel concerné. Il devra donc s'assurer que les **principes** sont bien appliqués, que les règles de **comptabilisation** et d'**évaluation** sont respectées et que la **présentation** est conforme aux modèles prévus.

## II. LE CADRE CONCEPTUEL

Un cadre conceptuel est l'ensemble des éléments fondamentaux retenus qui permettent d'orienter et de définir tous les composants d'une activité. Toutes les normes d'application doivent être conformes au cadre conceptuel. Il sert de référence pour les évolutions futures.

Le cadre conceptuel est un élément utile pour toutes les personnes concernées quelles que soient leurs compétences professionnelles. C'est un élément d'autant plus important dans un contexte international, où suivant les origines géographiques et culturelles, les mêmes mots ne recouvrent pas toujours les mêmes réalités.

En matière de normalisation comptable, l'IASB<sup>8</sup> a défini un cadre conceptuel qui regroupe les principes de bases, les principales définitions, les choix retenus en matière de règles d'évaluation et de comptabilisation.

Le plan comptable général n'a pas retenu de cadre conceptuel. Les principes fondamentaux sont définis dans le Code de commerce et repris dans le plan comptable général qui est suffisamment descriptif pour qu'un cadre conceptuel n'ait pas été jugé nécessaire.

### SECTION 3. RÉFÉRENTIEL APPLICABLE AUX COMPTES ANNUELS

Pour les entités devant se conformer à la réglementation française, le référentiel comptable comprend plusieurs documents :

- Le Code de commerce.
- Le plan comptable général (règlement CRC 99-03) modifié par les règlements du Comité de la réglementation comptable successifs (n° 99-08, n° 99-09, n° 2000-03, 2000-06, n° 2002-10, n° 2004-01, n° 2004-06, n° 2004-07, n° 2004-08, n° 2004-13, n° 2004-15, n° 2005-04, n° 2005-09 et n° 2007-02).

Son champ d'application est énoncé à l'article 110-1 comme suit :

« Les dispositions du présent règlement s'appliquent à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques. Les personnes physiques ou morales visées au 1<sup>er</sup> alinéa sont dénommées entités dans le présent règlement. »

Le plan comptable général s'applique à toutes les entités devant présenter des comptes annuels. Il est complété par plusieurs règlements à caractère sectoriel pour tenir comptes des réglementations particulières ou des structures juridiques spécifiques :

- Le règlement n° 99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.
- Les autres règlements CRC relatifs aux banques et assurances et ceux concernant d'autres activités (concessions, mutuelles, OPCVM, etc.).

■ Le plan comptable général est présenté en **annexe 1**.

Le CNC a publié des avis dont le champ d'application est restreint et qui n'ont pas été soumis à l'approbation du CRC. Il a publié également des recommandations. On peut citer en particulier la recommandation n° 2003-R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires. Ces textes ne sont pas d'application obligatoire, mais les professionnels diligents ne peuvent les ignorer.

8. IASB : *International Accounting Standards Board*.



En complément de ces textes et pour répondre à des situations particulières le Comité d'Urgence du CNC a publié un certain nombre d'avis dont l'application n'est pas obligatoire mais recommandée.

Le CNC et le CRC ont été remplacés par l'ANC.

➡ L'ANC est présentée en **annexe 2**.

À ces textes, on peut ajouter les recommandations de l'AMF qui ne concernent que les sociétés cotées.

## **SECTION 4. RÉFÉRENTIEL APPLICABLE AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

### **I. RÉGLEMENTATION FRANÇAISE**

Le règlement CRC n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, modifié par les règlements du Comité de la réglementation comptable successifs (n° 2000-07, n° 2002-12, n° 2004-03, n° 2004-14, n° 2005-02, n° 2005-05 et n° 2005-10).

La méthodologie relative aux comptes combinés est définie dans l'avis du CNC<sup>9</sup> n° 94-02.

### **II. RÉGLEMENTATION EUROPÉENNE**

Les sociétés qui font **appel public à l'épargne**, c'est-à-dire celles dont les titres « sont admis à la négociation sur le marché réglementé d'un état membre »<sup>10</sup>, doivent établir leurs comptes consolidés en appliquant les **normes comptables internationales adoptées** par l'Union européenne. Des options sont laissées aux États membres pour permettre l'application de ces normes d'une part aux sociétés non cotées et d'autre part aux comptes individuels.

Les normes comptables internationales visées sont celles publiées par l'IASB. Il s'agit des normes IAS (*International Accounting Standards*) en vigueur, publiées entre 1973 et 2000, des normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*) publiées depuis 2001 ainsi que de toutes les interprétations qui y sont rattachées (SIC et IFRIC)<sup>11</sup>.

Le processus d'adoption des normes comptables internationales publiées est présenté dans la série 2.

Les normes comptables internationales ne sont pas réunies dans un document structuré comme le plan comptable général. Elles sont rassemblées dans un recueil en suivant l'ordre chronologique de leur publication. Chaque norme précise son champ d'application, définit les termes utilisés, décrit les règles de comptabilisation et d'évaluation. Les règles de présentation sont définies dans la norme IAS1 qui a été révisée plusieurs fois.

Il est important de se tenir informé des évolutions de ces réglementations afin d'en comprendre le sens et d'être en mesure d'apprécier l'application des nouveaux textes dans les comptes d'une entité donnée.

9. CNC : Conseil national de la comptabilité.

10. Suivant le règlement 1606-2002 du Parlement européen et du conseil du 19 juillet 2002. Rappel : un règlement européen est d'application directe dans tous les états membres, une directive doit être transposée en droit national.

11. SIC : *Standing Interpretation Committee* ; IFRIC : *International Financial Reporting Interpretation Committee*.



**À retenir**

- L'information financière, objet d'un audit, comprend tout document présentant des données chiffrées sur une entreprise et les commentaires qui les accompagnent.
- Un référentiel comptable est constitué de principes de base, de règles d'évaluation, de comptabilisation et de présentation. Tous ces aspects doivent être pris en compte au cours d'un audit.
- Le référentiel applicable aux comptes consolidés est soit le règlement n° 99-02 du CRC, soit les normes comptables internationales adoptées par l'Union européenne.

**SECTION 5. EXERCICE AUTOCORRIGÉ****Vrai ou faux ?****QUESTIONS**

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. L'information comptable et financière, objet d'une certification par un commissaire aux comptes, se limite aux comptes annuels et aux comptes consolidés.
2. Faire référence à un référentiel comptable ou aux règles de comptabilisation est équivalent.
3. Les modalités de calcul des amortissements sont des règles d'évaluation.
4. Connaître les principes de base d'une réglementation comptable n'est que de peu d'utilité.
5. Le principe de non-compensation des dettes et des créances trouve son application dans la présentation des comptes.
6. Le choix d'une imputation comptable fait partie des règles de comptabilisation.
7. L'application des normes comptables internationales est laissée au choix des différents états membres de l'Union européenne.

**RÉPONSES**

1. Faux : Tout document donnant des informations à caractère comptable et financier doit être vérifié lors d'un audit.
2. Faux : Les règles de comptabilisation ne sont qu'une partie d'un référentiel comptable.
3. Vrai : Les modalités de calcul des amortissements sont des règles d'évaluation.
4. Faux : Il est important de savoir analyser les opérations enregistrées par rapport aux principes de base d'une réglementation comptable, en particulier pour des opérations complexes.
5. Vrai : Le principe de non-compensation des dettes et des créances trouve son application dans la présentation des comptes.
6. Faux : Le choix d'une imputation comptable fait partie des règles de présentation. Les règles de comptabilisation concernent les conditions à respecter pour qu'un élément soit comptabilisé.
7. Vrai : Les normes comptables internationales adoptées par l'Union européenne s'appliquent obligatoirement aux comptes consolidés des sociétés cotées et peuvent, au choix des pays membres, s'appliquer obligatoirement aux comptes consolidés des sociétés non cotées ou aux comptes individuels.

## TITRE 2. LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Ce titre est plus particulièrement consacré à la réglementation relative aux missions de commissariat aux comptes. Les aspects techniques du déroulement d'une mission d'audit seront présentés dans le titre 4.

La réglementation applicable aux experts-comptables sera évoquée pour permettre de bien différencier ces deux professions.

### CHAPITRE 1. LES INSTITUTIONS

#### RÉSUMÉ

L'IFAC, *International Federation of Accountants*, publie des normes d'audit applicables à toute mission d'audit. Elle a également publié des règles de déontologie. Ces normes sont reprises par l'Union européenne et les institutions françaises.

La profession de commissaire aux comptes, profession réglementée, est rattachée au ministère de la justice. Elle est encadrée et contrôlée par le H3C, Haut Conseil du commissariat aux comptes, autorité administrative indépendante de contrôle et de surveillance de la profession.

La CNCC, Compagnie nationale des commissaires aux comptes, est l'organisation professionnelle qui a pour mission, entre autres, d'assurer la défense des intérêts des commissaires aux comptes. La CNCC rédige les normes professionnelles et assure le contrôle des commissaires aux comptes avec le H3C.

L'élaboration de normes de travail et le contrôle qualité de ses membres font partie des missions de l'Ordre des experts-comptables, l'OEC.

#### SECTION 1. CONTEXTE FRANÇAIS

La séparation des professions d'expert-comptable et de commissaires aux comptes est une situation propre au contexte français. Dans les pays anglo-saxons, ces professions ne sont pas séparées. Le terme d'« auditor » est utilisé pour toute mission d'audit et si celle-ci doit se dérouler dans un cadre légal, on parle de « legal auditor », ce qui est souvent traduit par auditeur légal. Cette expression qui peut être utilisée à la place de celle de commissaire aux comptes est impropre dans le contexte français.

Les missions d'audit comptable et financier sont conduites par des professionnels organisés en profession réglementée. Les institutions et organisations professionnelles sont garantes de la qualité des règles applicables à la production des informations financières et au déroulement des missions.

La séparation des professions se traduit par des institutions différentes.

#### SECTION 2. RÉGLEMENTATION EUROPÉENNE

Contrairement aux règlements qui s'imposent aux États membres (modalités retenues pour l'adoption des IFRS), les directives doivent être transposées en droit national. À partir des années 1970, la Communauté économique européenne a entrepris une démarche d'harmonisation dans les domaines comptable et de contrôle des comptes :

- La 4<sup>e</sup> directive 78/660/CEE, relative aux comptes annuels de certaines sociétés publiée en 1978 a été transposée en France par la loi comptable et le plan comptable de 1982.
- La 7<sup>e</sup> directive 83/349/CEE relative aux comptes consolidés a été transposée dans une loi en 1985 qui, depuis, a été remplacée par le règlement n° 99-02 du CRC.

- En 1984, la 8<sup>e</sup> directive 84/253/CEE, relative au contrôle légal des documents comptables traitait essentiellement de règles d'éthique et de formation des contrôleurs légaux. Elle a été abrogée en 2006 et remplacée par la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil européen.

Les principaux apports de cette nouvelle directive sont :

- l'utilisation des normes d'audit internationales de l'IFAC, qui ne peuvent être modifiées que si des contraintes légales nationales l'exigent ;
- une procédure d'adoption de ces normes avec la création d'un comité (cette disposition est gelée pour le moment) ;
- la supervision publique ;
- les sanctions en cas de non-respect de la réglementation ;
- l'assurance qualité (organisation de contrôle qualité des cabinets d'audit, tous les 3 ans si le cabinet contrôle des entités EIP<sup>12</sup>) ;
- et la coopération entre les États membres et les pays tiers.

L'objectif de la directive 2006/43/CE est d'atteindre une « harmonisation élevée – mais pas totale – des exigences en matière de contrôle légal des comptes ».

Cette directive définit l'objectif du contrôle légal des comptes de « bonne qualité » qui est de « contribuer au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficacité des états financiers ».

Des dispositions concernent spécifiquement les sociétés cotées, notamment :

- la publication d'un rapport de transparence des cabinets d'audit qui certifient les comptes des sociétés cotées ;
- la mise en place d'un comité d'audit composé de membre du conseil d'administration ou de surveillance ;
- la communication au comité d'audit d'une déclaration d'indépendance du cabinet d'audit et des services additionnels qu'ils ont pu fournir à l'entité auditée ;
- la rotation des signataires « au plus tard 7 ans après la date de nomination », interruption d'au moins 2 ans.

Les principales autres dispositions de la 8<sup>e</sup> directive reprise dans le nouveau texte sont :

- la tenue d'un registre accessible au public ;
- les règles de déontologie : honorabilité, compétence, indépendance, secret professionnel ;
- la composition de l'actionnariat des sociétés d'audit ;
- le contenu de la formation des auditeurs légaux, la formation pratique et l'examen, la formation continue.

Il est à noter que la création du H3C par la Loi de sécurité financière de 2003 et l'adoption des normes d'audit internationales par l'OEC et la CNCC la même année étaient par avance la prise en compte de l'évolution de la réglementation européenne.

Cette directive est consultable sur le site de l'Union européenne. La lecture des 34 « considérant » est recommandée car elle permet de bien comprendre les enjeux, les priorités retenues et les objectifs du parlement et de la commission dans ce domaine.

Un projet de règlement portant sur la réforme de l'audit est en cours d'élaboration. La réforme à l'étude porte en particulier sur :

- les services interdits, la liste des interdictions pourrait être remplacée par une définition des services connexes autorisés ;
- les modalités de la rotation obligatoire des signataires pour les entités EIP ;
- la coopération entre autorités de supervision européenne.

12. EIP, entité d'intérêt public, terme général pour qualifier en particulier les sociétés faisant appel public à l'épargne. La réglementation française y a ajouté les associations et fondations faisant appel à la générosité du public.

### SECTION 3. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

L'**IFAC** (*International Federation of Accountants*) est une organisation internationale constituée le 7 octobre 1977. Elle regroupe 167 organisations professionnelles représentant 2,5 millions d'auditeurs et de comptables salariés ou libéraux du secteur privé et du secteur public, à travers le monde (127 pays). Son objectif est de « **favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées** ». Son siège est à New York.

Son rôle dans le domaine de l'**audit** est proche de celui qu'a, en matière d'harmonisation internationale comptable, l'**IASB** (*International Accounting Standards Board*).

La France y est représentée par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

L'IFAC a constitué des commissions permanentes dans les domaines suivants :

- Formation (*Education Committee*).
- Éthique (*Ethics Committee*).
- Comptabilité financière et de gestion (*Financial and Management Committee*).
- Technologies de l'information (*Information Technology Committee*).
- Secteur public (*Public Sector Committee*).
- Conformité aux règles (*Compliance committee*).
- Pratiques d'audit (*International Auditing and Assurance Standard Board – IAASB*), chargées d'arrêter et de publier des recommandations sur la démarche générale d'audit et les missions connexes.

L'IFAC met à disposition sur son site ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)) le téléchargement gratuit des normes internationales d'audit ISA (*International Auditing Standards*), des IAPS (*International Auditing Practice Statements*) et du Code d'éthique professionnelle (*Code of Ethics for Professional Accountants*) publié par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*).

### SECTION 4. COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le **contrôle légal des comptes** est réservé **aux commissaires aux comptes**. Cette profession est régie notamment par le Code de commerce et par le décret du 12 août 1969.

Jusqu'en 2003, la profession était autocontrôlée : les règles de déontologie, les normes de travail, le contrôle qualité du déroulement des missions étaient entièrement sous la responsabilité de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Suite à un certain nombre de scandales financiers qui ont ébranlé la profession (Enron, Parmalat, entre autres), une autorité extérieure à la profession, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, a été instituée par la loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière, dans sa partie « **modernisation du contrôle légal des comptes et transparence** ».

Depuis cette loi, la réglementation a été plusieurs fois ajustée, notamment par le décret du 27 mai 2005, l'ordonnance du 8 septembre 2005 et l'approbation par décret le 16 novembre 2005 du Code de déontologie (modifié par le décret n° 2008-674 du 2 juillet 2008 puis par le décret 2010-131 du 10 février 2010).

#### I. HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (H3C)

##### A. OBJET ET MISSION DU H3C

Le **Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)** est une autorité administrative indépendante, instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice. Il a pour mission, notamment (article L. 821-1 du Code de commerce) :

- d'« assurer » la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ;
- de veiller notamment au respect de l'indépendance des commissaires aux comptes et de la déontologie.

À cette fin, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est en particulier chargé :

- de définir les orientations et le cadre des contrôles qualité périodiques portant sur les travaux et sur leur adéquation aux exigences de sécurité financière, et d'en superviser la mise en œuvre et le suivi dans les conditions définies ;
- de veiller à la bonne exécution des contrôles dans les conditions définies par décret en Conseil d'État et garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction ;
- d'émettre un avis<sup>13</sup> sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice ; et sur le Code de déontologie avant son approbation par décret en Conseil d'État ;
- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions des commissions régionales, l'inscription des commissaires aux comptes ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions prises par les chambres régionales, la discipline des commissaires aux comptes ;
- d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues.

Le Haut Conseil publie<sup>14</sup>, notamment par voie électronique, les avis relatifs aux bonnes pratiques professionnelles qu'il a identifiées. Il publie dans les mêmes conditions les orientations et le cadre des contrôles périodiques qu'il définit.

## B. COMPOSITION DU H3C

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est constitué de 12 membres, dont le président. Ceux-ci sont nommés par décret pour six ans renouvelables. Le Haut Conseil est renouvelé par moitié tous les trois ans. Il comprend :

- trois magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président, un second magistrat de l'ordre judiciaire, président suppléant, et un magistrat de la Cour des comptes ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant ;
- un représentant du ministre chargé de l'économie ;
- un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnes qualifiées dans les matières économique et financière, dont deux sont choisies pour leurs compétences dans les domaines des entreprises faisant appel public à l'épargne, la troisième est choisie pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;
- trois commissaires aux comptes (membres à titre personnel et qui ne sont pas des représentants de la profession), dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique, étant précisé<sup>15</sup> que les fonctions de membre du H3C sont incompatibles avec toute fonction au sein de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou d'une compagnie régionale.

L'article L. 821-4 du Code de commerce dispose qu'un commissaire du gouvernement auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes, désigné par le garde des Sceaux, ministre de la Justice, siège avec voix consultative et qu'il peut, sauf en matière disciplinaire, demander une seconde délibération dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État. En matière disciplinaire, le commissaire du gouvernement n'assiste pas aux délibérations.

13. Art. L. 821-2. L'avis mentionné au sixième alinéa de l'article L. 821-1 est recueilli par le garde des Sceaux, ministre de la Justice, après consultation de l'Autorité des marchés financiers, de la Commission bancaire et de la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance, dès lors qu'il intéresse leurs compétences respectives.

14. Décret n° 69-810 du 12 août 1969, art. 1-10.

15. Décret n° 69-810 du 12 août 1969, art. 1-2 modifié.

## II. COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES (CNCC)

### A. OBJET DE LA CNCC

La **Compagnie nationale des commissaires aux comptes** est un établissement public doté de la personnalité morale, instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice (article L. 821-6 du Code de commerce). Elle regroupe obligatoirement et automatiquement tous les commissaires aux comptes (personnes morales et physiques) membres d'une **compagnie régionale**. Elle représente la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics, Elle participe à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres.

### B. MISSION DE LA CNCC

Son **rôle** est de :

- concourir à la réalisation des objectifs fixés par le **Code de commerce pour le bon exercice de la profession** ;
- représenter la profession et défendre ses intérêts moraux et matériels ;
- contribuer à la formation et au perfectionnement professionnel de ses membres, ainsi qu'à la formation des candidats aux **fonctions de commissaire aux comptes** ;
- et mettre en œuvre les contrôles prévus par le Code de commerce, selon les orientations, cadre et modalités fixés par le H3C.

À ce titre, elle **élabore les normes d'exercice professionnel et le Code de déontologie**.

Le Conseil national administre la Compagnie nationale. Il siège à Paris. Il est composé de conseillers régionaux délégués pour quatre ans par les compagnies régionales. Il est renouvelé par moitié tous les deux ans.

## III. COMPAGNIES RÉGIONALES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES (CRCC)

### A. OBJET DES CRCC

L'article L. 821-6 du Code de commerce institue **une compagnie régionale des commissaires aux comptes**, dotée de la personnalité morale, **par ressort de cour d'appel**.

La compagnie régionale regroupe tous les commissaires aux comptes inscrits dans le ressort de la cour d'appel (personnes physiques et morales).

### B. MISSION DES CRCC

Comme la CNCC, les CRCC ont pour mission de défendre les intérêts de la profession. Elles ont comme missions particulières, entre autres, de :

- tenir à jour les listes des commissaires aux comptes et des mandats qu'ils ont acceptés ;
- de surveiller l'exercice de la profession de commissaire aux comptes dans la circonscription ;
- d'examiner toutes les réclamations de la part des tiers contre les commissaires aux comptes membre de la compagnie régionale, à l'occasion de l'exercice de la profession ;
- de mettre à la disposition des membres de la compagnie régionale les services d'intérêt commun qui apparaissent nécessaires au bon exercice de la profession, etc.

## **SECTION 5. EXPERTISE COMPTABLE : ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES (OEC)**

La profession d'**expertise comptable** est également une profession réglementée. Elle bénéficie d'un monopole pour les missions de tenue de comptabilité et d'établissement des comptes annuels. L'Ordre des experts-comptables est sous la tutelle du ministère des finances.

Cette organisation professionnelle est composée de vingt-deux conseils régionaux CROEC, et d'un conseil supérieur CSOEC.



Comme toute organisation professionnelle, l'OEC a pour mission en particulier de défendre les intérêts de la profession, son honneur et son indépendance. L'OEC est une profession autorégulée, elle publie les normes de travail, contribue à la formation de ses membres et met en œuvre des contrôles qualité.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, un nouveau référentiel normatif doit être appliqué par les experts-comptables. Ce nouveau référentiel a été élaboré par l'OEC et agréé par arrêté ministériel. Il est composé de normes à caractère général et de normes de travail.

■ Les missions de l'expert-comptable sont présentées en **annexe 4**.

### À retenir

- Le référentiel international des normes d'audit, élaboré par l'IFAC, a été repris par les institutions françaises.
- L'expertise comptable et le commissariat aux comptes sont des professions réglementées.
- La CNCC est instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice.
- La profession de commissaire aux comptes n'est plus autorégulée depuis la création du H3C en 2003.

## CHAPITRE 2. MISSIONS ET NORMES DE TRAVAIL

### RÉSUMÉ

Les organisations professionnelles représentées par l'IFAC ont élaboré un cadre de travail pour l'ensemble des missions pouvant être confiées aux comptables. Le cadre général, les principales définitions sont définies dans le **cadre conceptuel**. Celui-ci a été repris et adapté en 2003 par la CNCC et l'OEC.

Le déroulement des missions est normalisé. C'est l'objet des **normes de travail**. Les normes ISA, *International Standard of Auditing*, de l'IFAC ont également été reprises et adaptées au contexte français : NEP, pour les commissaires aux comptes et NP pour les experts-comptables.

Depuis 2003, les **normes d'exercice professionnel**, NEP, sont préparées par la CNCC, validées par le H3C et homologuées par arrêté ministériel.

Les auditeurs internes peuvent appliquer les normes de l'IFACI ou d'autres référentiels.

En plus des missions prévues par l'IFAC, la **mission de présentation** a été ajoutée au référentiel des experts-comptables pour répondre aux besoins des PME.

### SECTION 1. CADRES CONCEPTUELS

#### I. LE CADRE CONCEPTUEL DE L'IFAC

Les différentes missions et interventions qui peuvent être réalisées par les comptables et les auditeurs sont définies dans le cadre conceptuel de l'IFAC, élaboré par l'IAASB<sup>16</sup>. Il donne également la définition de tous les termes techniques utilisés dans le cadre de ces missions. Les activités de conseil fiscal, comptable et financier ou de consultant n'entrent pas dans le cadre conceptuel.

Les principaux **objectifs** du cadre conceptuel sont de :

- définir les différentes interventions et d'en déterminer les limites ;
- les situer par rapport à celles effectuées par d'autres intervenants ;
- préciser notamment le degré d'assurance que le professionnel exprime dans le rapport qu'il rédige à la suite de sa mission et la formulation à donner à cette assurance ;

16. *International Auditing and Assurance Standard Board*, commission permanente de l'IFAC.

- assurer la cohérence d'ensemble du dispositif normatif ;
- harmoniser le mieux possible, pour chaque grande famille technique d'interventions, la nature des travaux et l'expression des conclusions ;
- favoriser ainsi le caractère homogène des comportements professionnels dans des situations présentant des caractéristiques communes et une meilleure appréciation de la manière dont est engagée la responsabilité du professionnel ;
- permettre aux producteurs et aux utilisateurs de l'information de faire la distinction entre les différentes interventions et d'identifier les fondamentaux sur lesquels se fonde une telle distinction.

La version présentée ci-après est tirée de la page 173 du recueil 2004. C'est celle qui a inspiré les cadres conceptuels de la CNCC et de l'OEC inchangés depuis 2003.

	Missions d'audit	Autres missions		
Nature de l'intervention	Audit (« <i>auditing</i> »)	Examen limité (« <i>review</i> »)	Procédures convenues (« <i>agreed-upon procedures</i> »)	« Compilation »
Nature et niveau de l'assurance apportée	Assurance raisonnable	Assurance modérée	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Formulation de l'assurance (conclusion favorable)	Pour dire que les assertions sous-jacentes à l'établissement des comptes sont respectées : <b>Formulation positive</b>	Pour dire qu'il n'a pas été relevé d'éléments significatifs entachant les comptes : <b>Formulation négative</b>	Exposé des constatations découlant des procédures mises en œuvre	Identification par le « comptable » des informations compilées

## II. LE CADRE CONCEPTUEL DE LA CNCC

Comme le cadre conceptuel de l'IFAC, celui de la CNCC définit le schéma général des interventions légales qu'elles soient récurrentes ou ponctuelles. Il apporte au professionnel les repères nécessaires au respect des principes fondamentaux de comportement et des règles générales du Code de déontologie.

Il comprend également un lexique donnant les définitions de tous les termes techniques utilisés dans les normes de travail, ce qui permet à chacun de comprendre la finalité des textes et de les interpréter en fonction des diverses situations rencontrées.

De plus, le cadre conceptuel apporte des repères aux personnes concernées par les missions des commissaires aux comptes pour mieux les appréhender, et en cerner les limites.

► Le barème d'heures est présenté en **annexe 5**.

### SECTION 2. PRÉSENTATION DES NORMES DE TRAVAIL

Les normes de travail sont les règles que le professionnel doit respecter lorsqu'il exécute sa mission. Elles ont un caractère obligatoire. Ces règles peuvent aussi avoir été édictées par la loi ou par des règlements. L'auditeur appliquera celles du corps professionnel dont il relève personnellement.

En France, existent, notamment :

- les normes de l'Institut de l'audit interne (IFACI) auxquelles les auditeurs internes se réfèrent systématiquement ;
- les normes du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables ;



- et, depuis 2003, les normes d'exercice professionnel (NEP) élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.
  - ▀ Les normes de l'OEC sont présentées au V de la section 5 ci-après.
  - ▀ Les NEP sont présentées dans les paragraphes suivants et certaines sont étudiées dans les titres 3 et 4.

## I. LES NORMES ISA

Les normes ISA (*International Standard on Auditing*) sont les normes de travail élaborées et publiées par l'IAASB<sup>17</sup>. Elles décrivent le déroulement de la mission d'audit, les travaux qui doivent être réalisés, les documents à collecter et ceux à produire.

Ces normes sont regroupées sous les titres suivants :

- Aspects généraux.
- Orientation et planification de la mission.
- Appréciation du contrôle interne.
- Éléments probants.
- Utilisation des travaux des autres professionnels.
- Conclusions de l'audit et rapports.

Dès 2003, l'OEC et la CNCC ont repris ces normes de travail en les adaptant aux conditions d'exercice qui sont les leurs et qui ne sont pas totalement identiques. Puis elles ont été retenues par la directive européenne 2006/43/CE.

## II. LES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL (NEP)

Les **normes d'exercice professionnel** sont préparées par la CNCC, validées par le H3C éventuellement après avis de l'Autorité des marchés financiers (AMF), et elles sont homologuées par arrêté ministériel du garde des Sceaux. Elles constituent le référentiel de travail des commissaires aux comptes. Ces normes tiennent comptes également des dispositions du Code de commerce.

L'application de ces normes s'impose au commissaire aux comptes, sauf si elles ne sont pas appropriées à la situation de l'entité auditée. Il devra en donner les raisons et les justifications dans son dossier de travail. Les NEP posent le principe que le commissaire aux comptes est un **professionnel normalement diligent**.

L'article 14 du Code de déontologie précise :

« Le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel [...]. Il prend en considération les bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes [...]. »

Il prévoit également qu'en l'absence de norme d'exercice professionnel le commissaire aux comptes peut prendre comme référence un projet de norme, avant son homologation.

Les NEP présentées et étudiées sont celles homologuées jusqu'en juillet 2013. La numérotation des NEP suit celle des normes ISA, c'est pourquoi elle n'est pas continue. La liste complète des normes de travail et les textes des NEP sont directement accessibles sur le site de la CNCC ([www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)).

## SECTION 3. LA DOCTRINE

### I. LE RÉFÉRENTIEL DE JUILLET 2003

La CNCC avait établi un référentiel complet publié en juillet 2003, partiellement inspiré des normes ISA. Suite à la création du H3C et aux nouvelles modalités d'élaboration des normes de travail, ce référentiel a été remplacé par les NEP.

17. *International Auditing and Assurance Standard Board*, commission permanente de l'IFAC.

Une période de transition allant jusqu'au 1<sup>er</sup> mai 2007 a permis de passer du référentiel de juillet 2003, aux NEP. Les NEP, étant issues des normes ISA, ne permettent pas de couvrir l'ensemble des obligations d'un commissaire aux comptes, du fait des spécificités du droit français.

Depuis le 1<sup>er</sup> mai 2007, les anciennes normes qui n'ont pas été abrogées constituent un élément de doctrine concourant à la bonne information des professionnels. Ils doivent s'assurer qu'elles ne sont pas contraires aux lois et aux règlements, aucune mise à jour n'étant effectuée par rapport à l'évolution de la réglementation.

D'autres documents viennent compléter la doctrine. Il s'agit principalement :

- des guides de contrôle (par secteur ou branche d'activité) et leurs explications sur le contenu des missions et aspects pratiques de mise en œuvre en raison des particularités à considérer ;
- des notes d'information de la Compagnie nationale, guide d'application de certaines normes et présentation de modèles ;
- des avis techniques de la Compagnie nationale répondant à des circonstances ponctuelles ou à des situations particulières ;
- des études juridiques en relation avec les missions des commissaires aux comptes ;
- des réponses données par la Compagnie nationale aux questions posées par les commissaires aux comptes sur les difficultés rencontrées dans la réalisation de leurs missions et dont certaines font l'objet d'une publication dans le bulletin trimestriel.

## II. LES NOTES D'INFORMATION

Auparavant connues sous le nom de « petit gris », du fait de la couleur des couvertures, la publication des notes d'informations a été interrompue pendant plusieurs années. Une nouvelle série de notes d'information (NI) est publiée depuis deux ans.

Ces notes d'information donnent des éléments concrets et pratiques de l'application des NEP. Sans être d'application obligatoire, un « bon professionnel » ne peut ignorer les indications et modèles contenus dans les notes d'information.

Elles sont aujourd'hui au nombre de 16 :

- NI I : les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ;
- NI II : le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- NI III : le commissaire aux comptes et l'alerte ;
- NI IV : le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction ;
- NI V : les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières :
  - tome 1 : réduction du capital,
  - tome 2 : libération d'une augmentation de capital par compensation avec des créances,
  - tome 3 : augmentation de capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription,
  - tome 4 : régimes d'accès au capital en faveur des salariés,
  - tome 5 : émission d'actions de préférence,
  - tome 6 : émission de valeurs mobilières ;
- NI VI : le commissaire aux comptes et la transformation des sociétés ;
- NI VII : le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers ;
- NI VIII : le commissaire aux comptes et les procédures analytiques ;
- NI IX : le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées ;
- NI X : le commissaire aux comptes et les changements comptables.
- NI XI : le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés.
- NI XII : le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes.
- NI XIII : le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat.
- NI XIV : le commissaire aux comptes et la prévention ou le traitement des difficultés des entreprises ;
- NI XVI : le commissaire aux comptes et les attestations ;
- En cours : approche par les risques ;
- En cours : prospectus.

## SECTION 4. PRÉSENTATION DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

La réglementation française reprend les termes de la directive européenne. Des travaux complémentaires sont demandés aux commissaires aux comptes du fait du rattachement de la profession au ministère de la justice.

■ Le tableau du cadre conceptuel est présenté en **annexe 3**.

### I. CARACTÉRISTIQUES DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La mission de certification des comptes, « **mission générale** », est **une mission récurrente**, rythmée par chaque exercice social, dont le commissaire aux comptes rend compte à l'assemblée générale annuelle (ou de l'organe délibérant). Elle comprend :

- la mission de certification des comptes (mission légale d'audit des comptes) avec le rapport sur les comptes consolidés et le rapport sur les comptes annuels ;
- et les vérifications et informations spécifiques qui concernent des informations à destination des actionnaires directement ou indirectement qu'ils ne peuvent eux-mêmes contrôler.

En dehors de la mission de certification des comptes, il est confié aux commissaires aux comptes des missions définies par convention ou par la loi et les règlements, missions ponctuelles.

### II. MISSION PERMANENTE

La mission de certification des comptes et les missions connexes confiées aux commissaires aux comptes nécessitent des interventions à différentes dates. Ils disposent ainsi d'un **pouvoir permanent de contrôle** qui les autorise à exercer, à tout moment qu'ils jugent utile, les pouvoirs d'investigation définis par la loi.

Le pouvoir permanent de contrôle du commissaire aux comptes permet, chaque fois que nécessaire :

- d'entretenir des contacts suivis avec les responsables de la société, sans déroger au secret professionnel ;
- de prendre l'initiative d'une réunion avec les dirigeants, en particulier pour recueillir des explications et des éléments d'analyse, exposer les difficultés rencontrées, expliciter une obligation légale et les conséquences que la société est tenue d'en tirer ;
- de présenter des observations aux dirigeants sociaux, en dehors de ses communications à l'assemblée générale, sous forme écrite ou verbale, y compris dans l'esprit du contenu de l'article L. 823-16 du Code de commerce ;
- de mettre en œuvre, sans délai, les missions ponctuelles qui lui sont assignées.

Le commissaire aux comptes **n'est pas chargé d'un contrôle permanent**. Il exerce son pouvoir permanent de contrôle en déterminant, librement, quand et comment il doit en user.

#### A. LE CONTENU DE LA MISSION PERMANENTE

La **mission générale** est ainsi constituée :

- Interventions relevant de l'audit :
  - vérifier les valeurs et les documents comptables ;
  - contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.
- Interventions relevant de vérifications spécifiques :
  - vérifier également la **sincérité et la concordance** avec les comptes annuels des informations données dans le **rapport de gestion** du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels ;
  - vérifier, le cas échéant, la **sincérité et la concordance** avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;

- s'assurer que **l'égalité** a été respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent<sup>18</sup> ;
- suivant les circonstances, d'autres vérifications doivent être effectuées ;
- obligation de communication de conclusions aux organismes et aux personnes désignées par les textes légaux ou réglementaires.

## B. CAS DES COMPTES CONSOLIDÉS

La formulation de la conclusion de l'audit des comptes consolidés est prévue dans le Code de commerce à l'article L. 823-9, al. 2 :

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation. »

Les contrôles mis en œuvre pour pouvoir certifier des comptes consolidés doivent porter à la fois sur :

- les comptes de chaque entité incluse dans le périmètre de consolidation ;
- les opérations de consolidation elles-mêmes.

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur les travaux des commissaires aux comptes ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités incluses dans le périmètre de consolidation ainsi qu'il est prévu dans Code de commerce, art. L. 823-14, al. 1<sup>er</sup>.

## III. MISSIONS PONCTUELLES

Des missions ponctuelles peuvent être effectuées dans le cadre d'un mandat de commissariat aux comptes ou indépendamment de ce mandat. Il s'agit :

- Des missions connexes à la mission principale, qui existent elles aussi « en permanence », missions **particulières**, ponctuelles, en relation avec :
  - **certaines opérations dont l'entreprise a pris l'initiative** (ex. : distribution d'acomptes sur dividendes ; augmentation de capital avec abandon du droit préférentiel de souscription) ;
  - **des événements et situations qui sont subis par l'entreprise** et pour lesquelles il incombe au commissaire aux comptes de donner les suites fixées par la loi ; constatation de certains faits (faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation : procédure d'alerte ; révélation des faits délictueux).
- Des missions définies par convention, missions contractuelles, les diligences directement liées, DDL.
- Des missions particulières auprès d'une personne ou entité dont il n'est pas le commissaire aux comptes (commissariat aux apports, à la fusion et à la scission ; certification des comptes des partis ou groupements politiques, etc.).

## **SECTION 5. PRÉSENTATION DES NORMES APPLICABLES AUX DIFFÉRENTES MISSIONS**

### I. L'AUDIT DES COMPTES

L'audit est la principale mission du commissaire aux comptes. La liste ci-après suit le déroulement d'une mission, ce qui sera développé dans le titre 4.

Il n'est pas nécessaire de l'apprendre par cœur ; en revanche, il peut être utile de les consulter pour mieux comprendre la démarche du commissaire aux comptes.

18. Code de commerce, art. L. 823-11.

		Date d'homologation
<b>1. Audit mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes</b>		
<b>Aspects généraux</b>		
NEP-100	Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes	10 avril 2007
NEP-200	Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	19 juillet 2006
NEP-210	La lettre de mission du commissaire aux comptes	14 décembre 2005
NEP-230	Documentation de l'audit des comptes	10 avril 2007
NEP-240	Prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes	10 avril 2007
NEP-250	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires	7 mai 2007
NEP-260	Communication avec les organes visés à l'article L. 823-16 du Code de commerce	21 juin 2011
NEP-265	Communication des faiblesses de contrôle interne	21 juin 2011
<b>Évaluation du risque d'anomalies significatives et procédures d'audit mises en œuvre</b>		
NEP-300	Planification de l'audit	6 octobre 2006
NEP-315	Connaissance de l'entité et de son environnement	19 juillet 2006
NEP-320	Anomalies significatives et seuil de signification	19 juillet 2012
NEP-330	Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	19 juillet 2006
NEP-402	Service bureau ( <i>sous-traitance tâches administratives</i> )	En cours
NEP-450	Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	19 juillet 2012
<b>Caractère probant des éléments collectés</b>		
NEP-500	Caractère probant des éléments collectés	19 juillet 2006
NEP-501	Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)	22 décembre 2006
NEP-505	Demande de confirmation des tiers	22 décembre 2006
NEP-510	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	7 mai 2007
NEP-520	Procédures analytiques	22 décembre 2006
NEP-530	Sélection des éléments à contrôler	18 juillet 2008
NEP-540	Appréciation des estimations comptables	10 avril 2007
NEP-550	Relations et transactions avec les parties liées	21 juin 2011
NEP-560	Événements postérieurs à la clôture de l'exercice	7 mai 2007
NEP-570	Continuité d'exploitation	7 mai 2007
NEP-580	Déclarations de la direction	7 mai 2007
NEP-600	Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	21 juin 2011
<b>Utilisation des travaux d'autres professionnels</b>		
NEP-610	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	7 mai 2007
NEP-620	intervention d'un expert	10 avril 2007
NEP-630	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	10 avril 2007
<b>Rapports</b>		
NEP-700	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	18 juillet 2007
NEP-705	Justification des appréciations	6 octobre 2006
NEP-710	Informations relatives aux exercices précédents	7 mai 2007
NEP-730	Changements comptables	7 mai 2007
<b>Audit mis en œuvre dans certaines entités</b>		
NEP-910	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 923-12 du Code de commerce (Norme Petites Entreprises)	2 mars 2009
<b>3. Diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes</b>		
NEP-9010	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 2008

La NEP-910 « petites entreprises » précise de quelle façon adapter les normes aux petites entités. Elle s'applique à compter des exercices ouverts au 1<sup>er</sup> janvier 2009, aux SAS, SARL et SNC qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants<sup>19</sup> :

- Total du bilan : 1 550 000 € ;
- CA HT : 3 100 000 € ;
- Nombre moyen de salariés : 50

## II. L'EXAMEN LIMITÉ

La **mission d'examen limité** des états financiers de fin d'exercice ou consolidés n'est pas une mission d'audit. Le déroulement d'une mission d'examen limité est prévu par des NEP.

2. Mission d'examen limité en application de dispositions légales et réglementaires		
NEP-2410	Examen limité des comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	29 novembre 2007
3. Diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes		
NEP-9020	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 2008

Dans le cadre du **commissariat aux comptes**, la mission d'examen limité a pour objectif de conclure à l'absence ou à l'existence de faits d'importance significative, pouvant laisser à penser que les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié. Le niveau d'assurance retiré d'une intervention d'examen limité est inférieur à celui d'un audit.

La mission d'examen limité ne requiert pas la mise en œuvre de toutes les diligences obligatoires pour un audit. Elle n'utilise que certaines techniques prévues pour une mission d'audit (demande d'informations, inspection, observation physique, procédures analytiques).

Le déroulement d'une mission d'examen limité comporte les étapes d'acceptation de la mission et celle d'orientation et de planification, comme pour un audit. Le contrôle des comptes n'est pas réalisé de façon approfondie, il s'agit plus d'un contrôle de cohérence que la réelle validation de catégories d'opérations ou de solde de comptes.

Dans le cadre de l'**expertise comptable**, la mission d'examen limité s'adresse plus aux moyennes entreprises, voire à des entreprises qui, relevant de la mission de présentation des comptes annuels, ont une diffusion externe plus importante de leurs comptes annuels (par exemple demande de financement important, de transmission, d'évaluation ou de cession). Elle offre une assurance supérieure à la mission de présentation.

Cette mission conduit l'expert-comptable à attester qu'il n'a pas relevé d'élément remettant en cause la régularité et la sincérité du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice.

Elle repose sur une prise de connaissance approfondie (identification des domaines et des comptes sensibles) et s'appuie sur une analyse des procédures relatives à l'organisation comptable et sur la collecte d'éléments probants à base de contrôle sur pièces, procédures analytiques, entretiens avec la direction.

Voir titre 2, chapitre 4.

### EXEMPLE

Une société doit publier des comptes semestriels dont l'objectif est l'information des investisseurs. Ces comptes ne seront pas soumis à l'approbation de l'assemblée générale.

19. Art. L. 823-12-1 et R. 823-7-1 du Code de commerce, créés par la loi LME et son décret d'application.



Ces comptes doivent être contrôlés avant leur publication. Des contrôles approfondis ne sont pas nécessaires, les délais d'intervention des comptes sont en général, relativement courts. Un examen limité sera suffisant pour vérifier la qualité des informations publiées.

### III. L'EXAMEN SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES

#### A. CADRE GÉNÉRAL DE LA MISSION PRÉVUE PAR L'IFAC

Ces missions mettent en œuvre des procédures définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tous les tiers concernés par la communication des constatations résultant des travaux effectués. Aux destinataires du rapport de tirer eux-mêmes les conclusions de ces travaux.

Pour effectuer ces missions, certaines techniques d'audit sont mises en œuvre. Elles sont déterminées en fonction de l'objectif recherché.

Seules les parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre sont destinataires du rapport. Les tiers ignorant les raisons qui motivent ces procédures risqueraient de mal interpréter les résultats.

#### EXEMPLE

Une maison de retraite a reçu une subvention d'équipement pour installer une climatisation et améliorer la protection des installations contre la légionellose. La convention prévoit que le solde de la subvention sera versé sur présentation d'une attestation du commissaire aux comptes portant sur le montant des travaux réalisés et comptabilisés.

#### B. CAS DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

En principe, le Code de déontologie des commissaires aux comptes ne les autorise pas à fournir des prestations autres que les missions qui lui sont confiées par la loi. Cette position a été assouplie et il peut effectuer des **missions contractuelles** connexes à la mission de certification des comptes : les « **DDL** » **Diligences directement liées**.

Pour protéger l'indépendance du commissaire aux comptes, la liste de ces missions connexes est limitative. Elles sont encadrées par des NEP.

Sept normes, homologuées en 2008, précisent la nature de ces travaux, les diligences qui peuvent être effectués, le contenu du rapport en conclusion de ces travaux. Une 8<sup>e</sup> norme a été publiée en 2011.

<b>3 – Diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes</b>		
NEP-9030	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes	20 mars 2008 Mise à jour 21 juin 2011
NEP-9040	Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	1 <sup>er</sup> août 2008
NEP-9050	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	1 <sup>er</sup> août 2008
NEP-9060	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	1 <sup>er</sup> août 2008 Mise à jour 21 juin 2011
NEP-9070	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprise	1 <sup>er</sup> août 2008
NEP-9080	Consultation en matière de contrôle interne	21 juin 2011
En cours	Informations environnementales et sociales	

Les NEP-9010 et NEP-9020 autorisent la réalisation d'un audit ou d'un examen limité (voir ci-avant).



**EXEMPLE**

Le commissaire aux comptes d'une filiale d'une société étrangère peut faire un audit ou un examen limité des états financiers préparés suivant le référentiel comptable de la société mère, en vue de la consolidation.

Les NEP-9030 et NEP-9040 autorisent l'émission d'attestations ou de constats portant sur tout ou partie des comptes qui ont été certifiés.

La NEP-9050 autorise le commissaire aux comptes de réaliser des consultations sur la traduction dans les comptes d'opérations réalisées ou envisagées. Ces consultations correspondent à des travaux effectués normalement dans le cadre du contrôle des comptes. Le commissaire aux comptes peut ainsi donner son avis sur certains traitements comptables avant l'établissement des comptes annuels ce qui évitera des éventuelles demandes d'ajustements.

Les NEP-9060 et NEP-9070 autorisent les commissaires aux comptes de fournir des prestations dans le cadre d'une acquisition d'entités ou de cession d'entreprise.

#### IV. VÉRIFICATIONS SPÉCIFIQUES ET AUTRES DISPOSITIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES

Il s'agit de diligences comprises dans la mission permanente du commissaire aux comptes ou des diligences à mettre en œuvre dans des circonstances particulières de la vie des sociétés, ou des événements ponctuels survenant à l'initiative de l'entité ou subis par elle.

Tous les travaux définis par la réglementation française avaient fait l'objet de normes dans le référentiel de juillet 2003. Elles n'ont pas (encore) été toutes reprises dans des NEP. Dans ce cas, les textes antérieurs peuvent être utilisés sous réserve que la réglementation n'ait pas changé depuis leur publication.

La liste des NEP n'est donc pas représentative de l'ensemble des obligations des commissaires aux comptes.

**Les interventions définies par la loi ou par convention** étaient regroupées en 8 chapitres dans le référentiel de juillet 2003 et représentaient 33 normes. Celles-ci ont été partiellement remplacées par des notes d'informations :

Référentiel de juillet 2003		Notes d'informations	
6-100	Opérations relatives au capital	NI V 4 tomes	Interventions du CAC relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières
6-200	Autres opérations d'émission		
6-300	Opérations sur titres		
6-400	Opérations de transformation	NI VI	Le CAC et la transformation des sociétés
6-500	Opérations diverses		
6-600	Opérations relatives aux dividendes		
6-700	Interventions consécutives à des faits survenant dans l'entité		
<b>6-701</b>	<b>Révélation des faits délictueux au procureur de la République</b>		
<b>6-702</b>	<b>Alerte</b>	NI III	Le CAC et l'alerte
6-800	Interventions propres à certaines entités		

Il n'entre pas dans le cadre de ce cours de toutes les aborder, même si le programme officiel n'indique aucune limitation à l'étude des normes d'audit.

- La procédure d'alerte et la révélation des faits délictueux seront développées au chapitre suivant.

<b>4 – Interventions en application d'autres dispositions légales ou réglementaires</b>		
NEP-9505	Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président.	5 mars 2007 Mise à jour 21 juin 2011
NEP-9510	Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce.	27 novembre 2009
<b>5 – Autres obligations du commissaire aux comptes en application de dispositions légales ou réglementaires</b>		
NEP-9605	Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement des activités du terrorisme.	20 avril 2010

## V. MISSIONS SPÉCIFIQUES AUX EXPERTS-COMPTABLES

### A. LES NORMES D'EXPERTISE

Jusqu'en 2011, les normes applicables aux missions d'expertise sont celles du référentiel de juillet 2003. Celui-ci est remplacé par un ensemble de normes professionnelles. Ces normes ont été élaborées par l'Ordre des experts-comptables et agréées par arrêté ministériel de la ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et du ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État. Elles sont consultables sur le site de l'Ordre ([www.experts-comptable.fr/Normes](http://www.experts-comptable.fr/Normes)) Elles sont applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Norme	Présentation du cadre, cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable et schéma général du référentiel normatif et de déontologie	Arrêté du 20 juin 2011
NPMQ	Norme professionnelle de maîtrise de la qualité par les professionnels de l'expertise comptable	Arrêté du 20 juin 2011
Règles	Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme	Arrêté du 7 septembre 2010
NP-2300	Norme professionnelle applicable à la mission de présentation des comptes	Arrêté du 20 juin 2011
NP-2400	Norme professionnelle applicable à la mission d'examen limité des comptes	Arrêté du 20 juin 2011
NP-3100	Norme professionnelle applicable aux attestations particulières délivrées par le professionnel de l'expertise comptable à la demande de l'entité	Arrêté du 20 juin 2011
NP-3400	Norme professionnelle applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles	Arrêté du 20 septembre 2011
NP-4400	Norme professionnelle applicable à la mission d'information sur la base de procédures convenues	Arrêté du 20 juin 2011
NP-4410	Norme professionnelle applicable à la mission de compilation des comptes	Arrêté du 20 juin 2011

■ Le schéma général du référentiel normatif et de déontologie est présenté en **annexe 4**.

### B. LA RÉVISION COMPTABLE

La révision comptable est à la base de la profession d'expert-comptable telle qu'elle est présentée à l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, texte fondateur de la profession :

« Est expert-comptable ou **réviseur** comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de **réviser et d'apprécier** les comptabilités des entreprises

et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à **attester** la régularité et la sincérité des comptes de résultats<sup>20</sup>. »

« Réviser » et « Apprécier, attester » font référence à deux types de mission qui ne peuvent pas être confondus.

La **révision** des comptes consiste à les analyser et à les contrôler dans le but de les corriger, de les compléter pour que les comptes annuels qui seront élaborés sous la responsabilité technique de l'expert-comptable soient conformes à la réglementation. L'expert-comptable participe à l'élaboration des comptes annuels.

L'**appréciation** des comptes qui permet d'attester qu'ils sont réguliers et sincères consiste à les analyser et à les contrôler dans le but d'émettre une opinion : les comptes sont ou ne sont pas réguliers et sincères. C'est une **mission d'audit**.

L'expert-comptable peut délivrer une attestation, seul le commissaire aux comptes délivre une certification.

### C. LA MISSION DE PRÉSENTATION

La **mission de présentation des comptes annuels** est spécifique au contexte français. Le niveau d'assurance est inférieur à celui d'une mission d'audit ou d'examen limité des comptes annuels. Destinée essentiellement aux petites entreprises, elle répond au besoin de ce type de structure. Le soin de tenir, en amont, en tout ou partie sa comptabilité est souvent confié à l'expert-comptable.

La mission n'a alors pas pour objectif la recherche systématique d'anomalies. Elle s'appuie sur :

- une prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- le contrôle de la régularité formelle de la comptabilité ;
- des contrôles par sondages des écritures et leur rapprochement avec les pièces justificatives ;
- un examen critique de cohérence et de vraisemblance des comptes annuels.

Sauf difficultés particulières, en tenant compte des documents et informations fournis par l'entreprise, la mission conduit l'expert-comptable à **attester** qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la **cohérence** et la **vraisemblance** des comptes annuels.

#### À retenir

- La réglementation élaborée par l'IFAC a été reprise au niveau européen et dans la réglementation française
- Les principales missions définies dans le cadre conceptuel sont l'audit, l'examen limité et l'examen sur la base de procédures convenues.
- La principale mission des commissaires aux comptes est la certification des comptes, basée sur un audit et sur des vérifications complémentaires définies par la loi.
- En dehors de la certification des comptes les commissaires aux comptes doivent effectuer d'autres missions définies par la loi dont la procédure d'alerte et la révélation de faits délictueux, la déclaration de soupçon dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.
- Ils peuvent également effectuer des missions dans un cadre contractuel : les diligences directement liées, DDL
- La mission de présentation des comptes annuels s'adresse aux experts-comptables. Elle est adaptée aux besoins des PME.
- Les normes de travail, reprises des normes de l'IFAC, s'imposent aux professionnels. Ce sont les NEP pour les commissaires aux comptes et les NP pour les experts-comptables.

20. Les mises en valeur par un artifice visuel ont été rajoutées par l'auteur.

**SECTION 6. EXERCICE AUTOCORRIGÉ****Vrai ou faux ?****QUESTIONS**

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. Toutes les missions confiées à un auditeur se concluent par une opinion formulée de façon positive ou négative.
2. Les NEP et la doctrine forment le cadre réglementaire des missions des commissaires aux comptes.
3. La doctrine est composée d'un ensemble de textes et de documents qui viennent compléter les NEP et en faciliter l'application.
4. L'ancien référentiel de juillet 2003, peut, dans certains cas, encore s'appliquer.
5. Le caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes, l'oblige à se tenir informé en permanence des événements importants pouvant concerner ses clients.
6. Le contrôle du contenu du rapport de gestion fait partie de la mission du commissaire aux comptes.
7. Les NEP s'appliquent de la même façon quelle que soit l'importance de l'entité auditée.
8. Seul l'expert-comptable peut effectuer une mission de présentation des comptes annuels.

**RÉPONSES**

1. Faux : Les missions de procédures convenues et de compilation ne se concluent pas par l'émission d'une opinion (cadre conceptuel de l'IFAC). Dans le cadre des DDL, le commissaire aux comptes peut émettre des attestations ou des constats.
2. Faux : Les articles L. 820 et suivants du Code de commerce regroupent les dispositions applicables aux commissaires aux comptes dans le cadre de leurs missions.
3. Vrai.
4. Vrai : Notamment quand ces anciennes normes n'ont pas encore été remplacées par des NEP.
5. Faux : Le commissaire aux comptes n'est pas obligé de se tenir informé en permanence, mais il peut le faire à tout moment.
6. Vrai : Le contrôle du rapport de gestion fait partie des vérifications spécifiques.
7. Faux : Depuis 2009, une norme spécifique s'applique aux petites entités qui ne dépassent pas certains seuils.
8. Vrai : Cette mission est spécifique à la réglementation française, elle n'est pas prévue par l'IFAC.

## **CHAPITRE 3. ALERTE, RÉVÉLATION, DÉCLARATION DE SOUPÇON**

**RÉSUMÉ**

Ces interventions peuvent être mises en œuvre à tout moment.

La procédure d'alerte doit être mise en œuvre par le commissaire aux comptes quand des faits de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation surviennent. Elle se déroule en quatre étapes suivant un calendrier précis. Elle peut être interrompue à tout moment.

Il n'entre pas dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes de rechercher les faits délictueux, mais il doit les révéler dès qu'il en a connaissance.

La déclaration de soupçon à TRACFIN est une obligation récente. Elle participe à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme. Définie par le Code monétaire et financier cette obligation s'impose aux commissaires aux comptes et aux experts-comptables.

## SECTION 1. LA PROCÉDURE D'ALERTE

La note d'information NI III rappelle les textes applicables, présente le déroulement d'une procédure d'alerte et les diligences du commissaire aux comptes ainsi que des modèles de rapport.

### I. LES ENTITÉS CONCERNÉES

Toutes les entités devant faire certifier leurs comptes ne sont pas obligatoirement concernées par la procédure d'alerte. La note d'information indique que sont concernées les entités suivantes :

- les sociétés anonymes (art. L. 234-1 du Code de commerce) ;
- les autres sociétés commerciales (art. L. 234-2 du Code de commerce) dans lesquelles le commissaire aux comptes est nommé soit à titre obligatoire, soit à titre facultatif, soit sur décision de justice à la demande d'associés ;
- les groupements d'intérêt économique comptant au moins 100 salariés à la clôture d'un exercice, ainsi que les groupements d'intérêt économique émettant des obligations (art. L. 251-15 du Code de commerce) ;
- les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et répondant aux critères de seuil prévus par l'article 22 du décret du 1<sup>er</sup> mars 1985, visées à l'article 612-1, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de commerce (art. L. 612-3 du Code de commerce) ;
- les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, ne répondant pas aux critères de seuil prévus par l'article 22 du décret du 1<sup>er</sup> mars 1985, visées à l'article 612-1, alinéa 6, du Code de commerce, se dotant volontairement d'un commissaire aux comptes (art. L. 612-3 du Code de commerce) ;
- les sociétés d'intérêt collectif agricole n'ayant pas la forme commerciale répondant au critère du chiffre d'affaires prévu à l'article R. 531-6 du Code rural (art. L. 612-3 du Code de commerce, art. R. 531-6 et R. 524-10 du Code rural) ;
- certaines entreprises publiques de l'État et les entreprises nationales répondant aux critères de seuil prévus par l'article 33 du décret n° 85-295 du 1<sup>er</sup> mars 1985 (art. 31 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1984) ;
- les coopératives agricoles répondant au critère de chiffre d'affaires prévu à l'article R. 524-10, alinéa 1<sup>er</sup> du Code rural (art. L. 612-3 du Code de commerce par renvoi de l'art. R. 524-10, al. 5, du Code rural) ;
- les mutuelles et unions régies par le livre II du Code de la mutualité ou, lorsqu'elles dépassent un volume d'activité fixé par décret, celles régies par le livre III de ce code, ainsi que les fédérations (art. 114-40 du Code de la mutualité et L. 612-3 du Code de commerce) ;
- les institutions de prévoyance (art. R. 931-3-59 du Code de la Sécurité sociale) ;
- les associations recevant des subventions publiques de plus de 153 000 euros (art. L. 612-4 du Code de commerce) ;
- les fondations d'entreprises (art. 19-9 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987).

### II. PRÉSENTATION DE LA PROCÉDURE D'ALERTE

Le Code de commerce définit la procédure d'alerte, ses modalités de mise en œuvre et les délais à respecter dans les articles L. 234-1 à L. 234-4 et L. 612-3 du Code de commerce et dans le décret du 23 mars 1967.

Cette procédure a été mise en place dans un but de **prévention des difficultés** des entreprises, pour qu'en cas de **défaillance** des dirigeants, la **pérennité** de l'entreprise soit protégée. L'objectif est donc d'éviter les cessations d'activité par des interventions les plus précoces possible.

Le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas se substituer aux dirigeants, mais il doit s'assurer qu'ils ont mis en œuvre tous les moyens pour prévenir et faire face aux difficultés qui seraient de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation. L'objectif du commissaire aux comptes est de « porter à la connaissance, signaler des faits, des situations, des informations... ».

Cette mission a été confiée aux commissaires aux comptes car :

- ils doivent vérifier que l'hypothèse de continuité d'exploitation, qui justifie la présentation du bilan sur la base du coût historique (et pas en valeur liquidative) est appropriée ;
- ils doivent se tenir informés des faits importants concernant l'entité contrôlée, à tout moment (caractère permanent de la mission) ;
- ils sont des interlocuteurs privilégiés des dirigeants et ont une bonne connaissance des entités qu'ils contrôlent.

Le comité d'entreprise a le pouvoir de déclencher la procédure d'alerte s'il considère que la situation économique est préoccupante, base plus large que celle de la continuité de l'exploitation.

Le déclenchement de la procédure d'alerte est une obligation pour le commissaire aux comptes et un droit pour le comité d'entreprise.

### III. LES FAITS DE NATURE À COMPROMETTRE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation sont des événements de nature objective, susceptibles d'affecter la poursuite de l'activité sur un horizon prévisible (soit douze mois).

Il s'agit souvent d'un ensemble convergent d'événements qui sont préoccupants dans le contexte particulier de l'entité (situation financière, climat social, conditions de l'exploitation dont sous-activité notable et continue et/ou importance des frais financiers, incidents de paiements, etc.).

#### EXEMPLE

Une société a décidé une augmentation de capital pour financer son développement de 5 000 k€. Les engagements obtenus s'élèvent à 2 000 k€. Cette insuffisance de financement peut constituer une remise en cause de la continuité d'exploitation ou n'être qu'un simple report dans le temps de la réalisation de projets. Cette information n'est pas suffisante pour engager la procédure d'alerte.

La trésorerie d'une société représente 8 jours de chiffre d'affaires. La banque a refusé une cession de créance. Cette société n'a pu verser que le précompte à l'Urssaf. Ces différents éléments montrent une grande fragilité financière et le dépôt de bilan sera sans doute à envisager. La poursuite de l'activité peut être compromise et la procédure d'alerte doit être engagée.

Une société spécialisée dans un procédé industriel très spécifique vient de perdre l'un de ses principaux clients. Compte tenu du caractère très particulier de son activité, il ne semble pas possible de retrouver d'autres clients. La perte du chiffre d'affaires va entraîner des difficultés. Seront-elles de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation dans les 12 mois à venir ? Un entretien avec la direction s'impose pour que le commissaire aux comptes apprécie au mieux la situation financière de cette société. Un plan de licenciement pourrait être suffisant pour maintenir l'activité à un niveau réduit.

### IV. RESPONSABILITÉ DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Sa responsabilité civile ne peut être engagée pour les informations ou divulgations des faits auxquels il procède en exécution de sa mission d'alerte prévue par la loi<sup>21</sup>. Et il est partiellement délié du secret professionnel<sup>22</sup>.

■ La responsabilité du commissaire aux comptes est présentée au chapitre 6.

21. Code de commerce, art. L. 822-17, al. 2.

22. Vis-à-vis du président du tribunal de commerce (Code de commerce, art. L. 822-15, al. 1<sup>er</sup>).



## V. LES ÉTAPES DE LA PROCÉDURE D'ALERTE

Le commissaire aux comptes sollicite un **entretien informel** avec les dirigeants avant le déclenchement de la procédure d'alerte. Cet entretien a pour objet de :

- s'informer le plus complètement possible sur les faits relevés et d'apprécier si les conditions sont réunies pour enclencher la procédure d'alerte ;
- d'informer les dirigeants sur les étapes de la procédure fixées par la loi.

La portée des décisions de gestion prises ou envisagées par les dirigeants pour faire face à la situation est appréciée à chaque phase, avant de décider, dans des délais très court, de mettre fin à l'alerte ou d'enclencher l'étape suivante, dans le respect du principe de non-immixtion dans la gestion.

Après cet entretien préalable, la procédure se déroule en quatre étapes.

Pour les entités n'ayant pas d'organe collégial chargé de l'administration distinct de l'organe chargé de la direction (entités sans conseil d'administration), la procédure ne comporte que 3 phases, la phase 2 n'a pas lieu d'être.

La procédure pour les personnes morales non commerçantes comporte 4 phases comme pour les SA. Il suffit de transposer les interlocuteurs du commissaire aux comptes et le tribunal de grande instance remplace le tribunal de commerce.

Le respect des délais est très important, tous les échanges se font par écrit, par courrier recommandé avec accusé de réception.

Les phases prévues **pour une société anonyme** sont les suivantes :

### A. PHASE 1 – CORRESPONDANCE

Envoi d'une demande écrite d'explications au président du conseil d'administration ou du directoire sur « tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation relevé à l'occasion de l'exercice de la mission ».

Si le commissaire aux comptes estime que la réponse écrite reçue est satisfaisante, il ne poursuit pas la procédure.

**J 0** : date de réception de la lettre du commissaire aux comptes.

### B. PHASE 2 – RÉUNION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

À défaut de réponse dans les 15 jours qui suivent la réception de sa demande, ou s'il estime que la réponse ne lui permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation, dans les 8 jours qui suivent l'expiration du délai des 15 jours, le commissaire aux comptes, invite le président du conseil d'administration ou du directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés.

Une copie de cette lettre est adressée au président du tribunal de commerce et, si la société fait appel public à l'épargne, à l'AMF (recommandé AR).

**Délai n° 1** : J + 15 j : délai de réponse du président du conseil d'administration ou du directoire.

**Délai n° 2** : Délai n° 1 + 8 j : invitation du commissaire aux comptes à faire délibérer le conseil d'administration ou de surveillance.

Le président du conseil d'administration ou du directoire doit, dans les huit jours qui suivent la réception de la lettre du commissaire aux comptes, convoquer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance. Il doit se réunir dans un délai de quinze jours pour délibérer sur les faits relevés par le commissaire aux comptes qui doit être présent (donc convoqué).

**Délai n° 3** : Délai n° 2 + 8 j : convocation du conseil d'administration ou de surveillance.

**Délai n° 4** : Délai n° 3 + 15 j : tenue du conseil d'administration ou de surveillance.



Dans les 8 jours qui suivent la réunion, un extrait du procès-verbal des délibérations est communiqué par le président au commissaire aux comptes, au président du tribunal de commerce et au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel.

**Délai n° 5 :** Délai n° 4 + 8 j : envoi d'une copie du procès-verbal de la réunion.

Si le commissaire aux comptes estime satisfaisantes les décisions prises, il ne poursuit pas la procédure.

### C. PHASE 3 – RAPPORT ET ASSEMBLÉE GÉNÉRALE

- À défaut de convocation du conseil d'administration ou du conseil de surveillance dans les 8 jours qui suivent la réception de la demande du commissaire aux comptes (délai n° 3),
- ou à défaut de délibération dans les 15 jours suivant cette demande (délai n° 4),
- ou si, en dépit des décisions prises, le commissaire aux comptes constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise...

... le commissaire aux comptes établit un rapport spécial d'alerte qu'il envoie au président du conseil d'administration ou de surveillance avec une invitation à faire délibérer une assemblée générale.

Ce rapport est transmis au comité d'entreprise ou aux délégués du personnel dans les 8 jours qui suivent sa réception.

**Délai n° 6 :** Délai n° 5 + 15 j : envoi du rapport spécial d'alerte du commissaire aux comptes et de l'invitation à réunir une assemblée générale.

**Délai n° 7 :** Délai n° 6 + 8 j : transmission du rapport spécial d'alerte au comité d'entreprise ou aux délégués du personnel.

Ce rapport est présenté à l'assemblée qui doit être convoquée dans les 8 jours qui suivent la demande du commissaire aux comptes et être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de notification de la demande en question. **En cas de carence du conseil d'administration ou du directoire**, dans un délai de 8 jours à compter de l'expiration du délai imparti, le commissaire aux comptes convoque l'assemblée générale et en fixe l'ordre du jour.

### D. PHASE 4 – FIN DE LA PROCÉDURE

Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes estime que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe le président du tribunal de commerce de ses démarches et lui en communique les résultats. Cette information, faite sans délai, comporte copie de tous les documents utiles à l'information du président du tribunal ainsi que l'exposé des raisons qui l'ont conduit à constater l'insuffisance des décisions prises.

La procédure d'alerte prend alors automatiquement fin.

### E. RÉCAPITULATIF DU CALENDRIER DE LA PROCÉDURE D'ALERTE

Le tableau ci-après résume le calendrier de la procédure d'alerte. Les délais sont des délais maximums, la procédure peut être un peu plus courte. Les dates sont données à titre d'exemple et, par simplification, la date d'envoi est supposée être la même que la date de réception.

			Délai	Exemple
Phase 0 : entretien informel	Avant le début de la procédure			3 mars
Phase 1 : correspondance	Réception du courrier du commissaire aux comptes		J 0	8 mars
	Réponse de la direction :	N° 1	15 jours	23 mars
Phase 2 : réunion du conseil d'administration	Envoi de l'invitation du commissaire aux comptes à réunir le conseil d'administration	N° 2	8 jours	31 mars
	Envoi de la convocation	N° 3	8 jours	8 avril
	Tenue du conseil d'administration	N° 4	15 jours	23 avril
	Envoi du PV de la réunion au commissaire aux comptes et au comité d'entreprise. Information du président du tribunal de commerce	N° 5	8 jours	1 <sup>er</sup> mai
Phase 3 : Rapport et assemblée générale	Émission et envoi du rapport d'alerte • Hypothèse 1 : le conseil d'administration s'est réuni et les décisions prises ne sont pas suffisantes	N° 6	15 jours	16 mai
	• Hypothèse 2 : le conseil d'administration ne s'est pas réuni dans les 15 jours		N° 4 + 15 j	7 mai
	• Hypothèse 3 : le conseil d'administration n'a pas été convoqué		N° 3 + 15 j	23 avril
	Transmission du rapport au comité d'entreprise et convocation de l'assemblée générale <b>N.B.</b> : La date dépend de celle de l'étape précédente	N° 7	8 jours	24 mai 15 mai 1 <sup>er</sup> mai
	Convocation de l'assemblée générale par le commissaire aux comptes en cas de défaillance de la société		8 jours	
Phase 4	Information du président du tribunal de commerce		Sans délai	

## VI. LE RAPPORT SPÉCIAL D'ALERTE

Le rapport spécial d'alerte du commissaire aux comptes comporte, en particulier, les mentions suivantes :

- « a. un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes et du texte légal ou réglementaire prévoyant son intervention en matière d'alerte ;
- b. la présentation des faits relevés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et les raisons pour lesquelles elles sont de nature à compromettre la continuité ;
- c. la relation des différentes phases de la procédure menée à son terme par le commissaire aux comptes et l'indication des décisions prises à chaque phase, ou la mention des irrégularités relevées lors du déroulement de la procédure déclenchée par le commissaire aux comptes. »

### REMARQUE

La loi de simplification du droit (Loi Warsmann, loi n° 2011-525 du 17 mai 2011) donne la possibilité de reprendre une procédure d'alerte interrompue au point où le commissaire aux comptes avait mis un terme, dans un délai de six mois après le déclenchement de celle-ci.

## **SECTION 2. LA RÉVÉLATION DES FAITS DÉLICITUEUX AU PROCUREUR DE LA RÉPUBLIQUE**

### **I. L'OBLIGATION DE RÉVÉLER**

L'article L. 823-12 du Code de commerce dispose :

« Ils [les commissaires aux comptes] révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. »

L'obligation de révéler est générale, elle s'applique au commissaire aux comptes quelles que soient les conditions de sa nomination et quel que soit le statut juridique de l'entité concernée.

Certains textes spécifiques prévoient expressément l'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes investis d'une mission particulière au sein de certaines entités (ex. : l'article 58-2 du décret n° 85-1389 du 27 décembre 1985, relatif aux administrateurs judiciaires et aux mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises).

L'ancienne norme 6-701 précise que le commissaire aux comptes décide s'il doit ou non révéler. Il ne saurait déléguer cette responsabilité.

L'interprétation des faits pouvant être délicate, « en cas de doute, sur l'opportunité de révéler, le commissaire aux comptes peut utilement consulter le parquet concerné. » Celui-ci n'est pas lié par la position exprimée lors de cette consultation informelle. Le commissaire aux comptes peut se voir donner acte de sa démarche s'il remet une note succincte dont il lui est accusé simple réception en main propre.

### **II. FAITS DÉLICITUEUX**

L'expression « **faits délictueux** » vise toutes les catégories d'infractions, indépendamment de leur qualification juridique de crime, délit ou contravention et quelle que soit la qualité ou la fonction dans l'entité des personnes qui les ont commises.

Il s'agit des infractions :

- prévues par le Code de commerce pour les sociétés commerciales ;
- ou prévues par les textes de base applicables aux autres personnes physiques ou morales autres que commerçantes auprès desquelles le commissaire aux comptes exerce sa mission ;
- ou prévues par d'autres textes et, selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, présentant une incidence significative sur les comptes.

L'ancienne norme 6-701 indique que les faits délictueux devant être révélés sont ceux :

- « Constituant une infraction visée par les textes applicables à l'entité concernée ou une infraction prévue par d'autres textes ayant une incidence sur les comptes ;
- sont significatifs et délibérés. »

En particulier, le non-respect de l'égalité entre les actionnaires peut être constitutif d'un fait délictueux, et le commissaire aux comptes détermine s'il y a lieu de le révéler au procureur de la République.

Le commissaire aux comptes devrait donc tenir compte des conséquences des faits et du but poursuivi par son auteur. Cette ancienne norme date de 1985, et l'article L. 823-12 a été inséré par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005.

L'article L. 823-12 du Code de commerce n'a pas retenu le caractère significatif et délibéré des faits délictueux devant être révélés, il ne faut donc plus retenir cet aspect de l'ancienne norme. Les autres dispositions restent applicables.

Le commissaire aux comptes révèle au procureur de la République du tribunal de grande instance les faits délictueux dont il a connaissance, dans un délai le plus rapide possible, même si le fait a été commis antérieurement à sa nomination.

### III. DÉMARCHÉ DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les faits à révéler sont ceux dont le commissaire aux comptes a eu connaissance « au cours de l'accomplissement de sa mission », c'est-à-dire au cours de l'ensemble ses interventions, qu'elles soient prévues par les textes légaux et réglementaires, par les statuts ou par convention.

Les objectifs du commissaire aux comptes sont de :

- s'assurer que le fait dont il a connaissance est susceptible d'une qualification pénale ;
- déterminer les conséquences de l'infraction.

Il n'a pas à qualifier pénalement ces faits, cette qualification incombant aux autorités judiciaires compétentes. Mais il aura à indiquer les textes auxquels ils sont susceptibles d'être rattachés.

Le commissaire aux comptes s'entretient avec les dirigeants. Il intervient auprès d'eux afin qu'une situation normale soit rétablie. S'il n'obtient pas satisfaction dans les meilleurs délais, il en tire les conséquences.

Il établit et conserve, dans son dossier, une feuille de travail particulière à la révélation. Il y indique, pour les faits présumés délictueux dont il a eu connaissance au cours de sa mission, les analyses et investigations effectuées, la révélation faite ou, le cas échéant, les raisons pour lesquelles celle-ci a été écartée.

## SECTION 3. DÉCLARATION À TRACFIN

### I. L'OBLIGATION DE DÉCLARER

Indépendamment du caractère frauduleux de certaines opérations, le commissaire aux comptes doit déclarer à TRACFIN « les opérations dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner, qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an » ou d'une fraude fiscale.

Contrairement à la révélation de faits délictueux, le commissaire aux comptes n'a pas besoin de rassembler des éléments à l'appui de sa déclaration puisque « de bonnes raisons de soupçonner » sont suffisantes.

L'obligation de déclarer a été introduite par le Code monétaire et financier (sections 2 à 7 du chapitre I du titre VI du livre V et article R. 561-38 III). La mise en œuvre de cette obligation fait l'objet de la NEP-9605, qui a été élaborée en application de l'article L. 823-12 du Code de commerce.

➡ Les applications de l'article L. 823-12 sont présentées au titre 4, chapitre 7.

### II. IDENTIFICATION DE L'ENTITÉ

Avant d'accepter un nouveau mandat, le commissaire aux comptes doit s'assurer que l'entité qui l'a sollicité est bien le client réel, c'est-à-dire que ce n'est pas une société écran.

Cette obligation de vigilance doit s'exercer pendant toute la durée du mandat.

### III. OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR L'ENTITÉ

Une opération de blanchiment correspond à un encaissement de fonds provenant d'opérations illicites (vente fictive, par exemple) et à un décaissement apparemment justifié (versement d'honoraires fictifs, par exemple). Les opérations de blanchiment correspondent en général à des montages très complexes. Il est demandé au commissaire aux comptes de déclarer ses soupçons sur des encaissements, il n'a pas à rechercher les liens avec les décaissements suspects.

Le financement du terrorisme correspond à l'utilisation de fonds dont l'origine n'est pas douteuse à un objectif illicite.

Les opérations de blanchiment et de financement du terrorisme se caractérisent donc par une absence de réalité économique.

Le commissaire aux comptes doit être particulièrement vigilant quand des opérations particulièrement complexes sont réalisées par l'entité qu'il contrôle ou lorsque le montant est inhabituellement élevé ou encore lorsque le bénéficiaire effectif ne semble pas être le bénéficiaire indiqué dans les comptes.

#### À retenir

- La procédure d'alerte, la révélation de faits délictueux, la déclaration de soupçon peuvent intervenir à n'importe quel moment au cours du mandat du commissaire aux comptes.
- La procédure d'alerte doit être mise en œuvre quand des faits, de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation, surviennent. Elle se déroule en 4 étapes suivant un calendrier précis. Elle peut être interrompue à tout moment.
- Le commissaire aux comptes n'a pas à qualifier les faits mais il doit révéler les infractions dont il a connaissance dans le cadre de sa mission.
- La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme impose au commissaire aux comptes des vérifications spécifiques sur la nature des transactions et les tiers concernés.

## SECTION 4. EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### Exercice 5 : Analyse du commissaire aux comptes et déclenchement de la procédure d'alerte

#### ÉNONCÉ

#### TRAVAIL À FAIRE

Dans les situations suivantes, quelle analyse fera le commissaire aux comptes ?

- La société Acri a vu son chiffre d'affaires baisser de 30 % au cours des deux dernières années. Le résultat de l'exercice est une perte représentant 5 % du chiffre d'affaires. De plus, elle a atteint un taux d'endettement maximum et ne peut plus avoir recours à des emprunts. Des projets de développement de nouveaux produits sont en cours, sans qu'il soit possible de déterminer quand interviendra la mise sur le marché.
- La société Cari, créée il y a 3 ans, a connu un fort développement. Les perspectives d'avenir sont prometteuses. Un litige important vient d'éclater avec l'un des premiers clients. L'indemnité qu'il demande pourrait atteindre 6 mois de chiffre d'affaires ce qui compromettrait gravement la poursuite de l'activité. Un procès est en cours, la date du jugement n'est pas encore connue.
- L'association BA est financée à 80 % par des subventions. Du fait des restrictions budgétaires, les subventions communales ne seront pas renouvelées, ce qui correspondra à une réduction des ressources de 35 %. Le directeur a répondu aux questions du commissaire aux comptes en mettant en avant l'utilité sociale de l'action de l'association BA et qu'avec cet argument, il obtiendra obligatoirement un financement.

**CORRIGÉ**• **Société Acri**

La baisse du chiffre d'affaires, les difficultés de financement sont des faits de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation ; le commissaire aux comptes devra rencontrer la direction et engager la procédure d'alerte, même si des mesures sont déjà prises. Cela lui permettra d'avoir une trace des décisions et de mieux suivre l'évolution de la situation financière de la société Acri.

• **Société Cari**

La situation de la société Cari est potentiellement préoccupante car suspendue à l'issue d'un procès. De plus cette société est récente et elle n'a probablement pas beaucoup de réserves financières. Tant qu'aucun jugement n'est intervenu, il n'est pas utile de déclencher la procédure d'alerte. Le commissaire aux comptes devra se tenir informé de l'évolution de la situation pour pouvoir intervenir au moment opportun.

• **Association BA**

Le directeur est optimiste ne pensant pouvoir obtenir de nouvelles subventions. Il peut aussi être considéré irréaliste. Compte tenu des incertitudes sur le financement des activités de l'année, la continuité des activités peut être remise en cause. Des mesures doivent être prises pour, le cas échéant, faire face à une réduction des subventions. Le commissaire aux comptes devra engager la procédure d'alerte. En fonction des réponses du directeur, il sera peut-être obligé de mettre en œuvre la phase 2.

**Exercice 6 : Révélation de faits délictueux****ÉNONCÉ**

En effectuant les contrôles des comptes, un collaborateur a identifié des anomalies qu'il considère comme des faits délictueux et il a alerté le commissaire aux comptes.

- En analysant les comptes de la SARL AZ, le collaborateur a constaté que le compte courant de l'associé gérant est débiteur de 35 k€. Celui-ci a expliqué que cette situation est due à une erreur de la banque qui a effectué un virement qui aurait dû être suspendu.
- Les opérations en espèces de cette société sont en général de quelques dizaines voire quelques centaines d'euros. Au cours de l'exercice N, le collaborateur constate plusieurs opérations de l'ordre de 10 k€. Des pièces justificatives sont fournies à l'appui de ces transactions, mais le collaborateur les trouve « louches ».
- La rémunération du PDG de la société Zazi a été déterminée par le conseil d'administration en date du 15 février N. En analysant les comptes, le collaborateur constate que la rémunération du PDG excède de 20 % le montant décidé par le conseil d'administration.

**TRAVAIL À FAIRE**

À votre avis, le commissaire aux comptes devrait-il révéler ces faits ?

**CORRIGÉ**

- Un compte courant d'associé débiteur dans une SARL constitue une infraction. Avant de décider de révéler cette situation des contrôles complémentaires doivent être effectués pour s'assurer qu'il s'agit bien d'une erreur de la banque, que la somme a bien été remboursée par le gérant et qu'il n'y avait pas d'intention de nuire.
- Le caractère « louche » des justificatifs n'est pas suffisant pour faire une révélation. Des contrôles complémentaires doivent être mis en œuvre, des explications doivent être fournies pour justifier de la nécessité de faire des transactions en espèces aussi importantes. En fonction des réponses obtenues, le commissaire aux comptes devra soit ne rien faire, soit faire une révélation, soit encore une déclaration de soupçon.

- Pour le PDG, avoir une rémunération non autorisée par le conseil d'administration peut constituer un délit. Là encore, il faut obtenir plus d'information pour connaître la cause du dépassement, s'assurer que le conseil d'administration a eu connaissance des compléments de rémunération et s'il s'agit d'un simple oubli, il faudra s'assurer qu'il sera « réparé ». Dans le cas contraire, le commissaire aux comptes sera peut-être obligé de révéler cette situation au procureur de la République.

## CHAPITRE 4. VÉRIFICATIONS ET INFORMATIONS SPÉCIFIQUES

### RÉSUMÉ

En complément de la certification des comptes, le commissaire aux comptes informe les actionnaires de la bonne application des textes légaux et réglementaires ainsi que des dispositions statutaires.

Ces travaux complémentaires portent sur les documents directement liés aux comptes annuels (rapport de gestion, par exemple) ou sans lien avec ceux-ci (documents à fournir dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises, par exemple).

Ils ont tous pour finalité la protection des intérêts des actionnaires. Le commissaire aux comptes s'assure que la réglementation est bien appliquée, que l'information dispensée est fiable.

Les conclusions de ces travaux sont soit dans le rapport sur les comptes annuels ou consolidés, soit dans un rapport spécifique. Dans certains cas, le rapport n'est émis qu'en cas d'anomalie ou d'irrégularité.

### SECTION 1. PRÉSENTATION

En complément de l'audit des comptes et toujours dans la perspective de la protection des tiers, le législateur a prévu l'obligation pour le commissaire aux comptes d'effectuer des vérifications particulières et de fournir des informations qui lui ont été transmises, après les avoir vérifiées. Ces obligations sont strictement délimitées par les dispositions du Code de commerce et du Code monétaire et financier. Des dispositions statutaires régissant certaines catégories d'entités peuvent engendrer des obligations de même nature.

Ces interventions relèvent des « autres interventions définies », prévues par le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes. Ces dispositions ont pour objectif :

- de « porter à la connaissance, signaler des faits, des situations, des informations... » ;
- ou de s'assurer de la « conformité avec le principe, la règle, le texte des statuts... » ;
- ou de s'assurer de « la concordance d'un chiffre, d'une information... ».

Pour l'ensemble de ces diligences, le commissaire aux comptes contrôle l'information produite par les dirigeants sociaux et, le cas échéant, signale son omission. Il ne lui appartient pas de donner l'information considérée. L'obligation de secret professionnel fait qu'il n'est pas un dispensateur direct d'information, sauf dans certains cas particuliers prévus par les textes (prises de participation et de contrôle, par exemple).

Les diligences du commissaire aux comptes ont fait l'objet de normes dans le référentiel de juillet 2003, qui n'ont pas d'équivalent dans les normes internationales d'audit. Elles sont partiellement reprises dans les NEP et les notes d'informations.

■ Voir titre 2, chapitre 2, section 4 ci-avant.



Il n'entre pas dans le cadre de ce cours de revenir sur les dispositions du Code de commerce. Seules, les diligences du commissaire aux comptes seront présentées.

Ces obligations sont :

- Soit directement liées aux comptes annuels et le commissaire aux comptes en rend compte dans son rapport sur les comptes annuels :
  - rapport de gestion, NEP-9510 ;
  - prise de participation et de contrôle et l'identité des personnes détenant le capital (art. L. 233-6 et s.), « norme 5-109 » ;
  - documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale (art. L. 225-235, al. 3 du Code de commerce), « norme 5-107 ».
- Soit elles sont sans lien direct avec les comptes annuels et font l'objet d'un rapport spécifique :
  - soit systématiquement :
    - conventions réglementées (art. L. 225-40, L. 225-88, L. 227-10 et L. 223-19 du Code de commerce) Note d'information NI IX (présentée au titre 4, chapitre 8),
    - montant global des rémunérations versées aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées (art. L. 225-115, 4° du Code de commerce), « norme 5-108 » ;
  - soit uniquement en cas d'anomalies ou de non-respect de la réglementation :
    - actions détenues par les membres du conseil d'administration ou de surveillance (art. L. 225-26 et L. 225-73 du Code de commerce), « norme 5-104 »,
    - égalité entre les actionnaires (art. L. 823-11 du Code de commerce), « norme 5-105 ».

Travaux en lien avec des situations ou opérations particulières :

- documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises (art. L. 232-3 et L. 232-4 du Code de commerce), « norme 5-101 » ;
- tableau d'activité et de résultats et rapport semestriel (art. L. 232-7 du Code de commerce) « norme 5-102 » ;
- montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis AA du CGI (art. L. 225-115, 5° du Code de commerce), « norme 5-110 » ;
- vérification des informations périodiques publiées par les OPCVM (Code monétaire et financier, art. L. 214-8), « norme 5-111 ».

## **SECTION 2. DOCUMENTS ADRESSÉS AUX ACTIONNAIRES À L'OCCASION DE L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE APPELÉE À STATUER SUR LES COMPTES**

### **I. DESTINATAIRES DE L'INFORMATION**

Le terme « actionnaire » est utilisé par la norme, vise, selon la forme juridique de l'entité concernée, l'actionnaire, l'associé, le sociétaire, l'adhérent, le membre ou toute autre personne, physique ou morale, ayant vocation à participer aux prises de décisions collectives.

Ne se référant qu'aux « actionnaires ou associés », l'article 823-10 exclut par conséquent les personnes autres que celles définies ci-avant pouvant être destinataires de ces documents.

### **II. LE RAPPORT DE GESTION**

#### **A. GÉNÉRALITÉS**

Par « rapport de gestion », la norme entend tout document par lequel les dirigeants sociaux ou les organes chargés de la direction de l'entité :

- rendent compte à l'organe délibérant de leur gestion au cours de l'exercice écoulé ;
- et communiquent toutes informations significatives sur l'entité et sur ses perspectives d'évolution.

Un tel rapport a vocation à accompagner des comptes annuels. Il est établi par les mêmes organes que ceux qui arrêtent les comptes annuels.

Il peut également porter sur la gestion d'un groupe ; auquel cas il a vocation à accompagner des comptes consolidés.

## B. INFORMATIONS PARTICULIÈRES

Les informations sur les prises de participation et de contrôle et sur l'identité des personnes détenant le capital doivent figurer dans le rapport de gestion.

Les sociétés commerciales sont tenues de communiquer les informations suivantes :

- les prises de participation ou de contrôle par la société quand les acquisitions de titres de sociétés ayant leur siège social sur le territoire de la République française aboutissent, compte tenu, le cas échéant, des titres déjà en possession de la société, à un pourcentage de détention supérieur au vingtième, au dixième, au cinquième, au tiers, à la moitié ou aux deux tiers du capital ou des droits de vote (art. L. 233-6), ou à un contrôle au sens de l'article L. 233-3 ;
- les aliénations d'actions par la société, effectuées dans le cadre de participations réciproques.

Pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (art. L. 233-7), le rapport présenté par les dirigeants de la société aux actionnaires sur les opérations de l'exercice mentionne :

- l'identité des personnes physiques ou morales, agissant seules ou de concert au sens de l'article L. 233-10, détenant directement ou indirectement plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers, de la moitié ou des deux tiers du capital social ou des droits de vote ;
- les modifications intervenues au cours de l'exercice au regard des seuils de détention en question.

## III. LES AUTRES INFORMATIONS CONCERNÉES

L'organe chargé de l'administration, peut présenter à l'assemblée générale des documents non prévus par les textes. Ils doivent être vérifiés par le commissaire aux comptes au même titre que le rapport de gestion.

Sont concernées à la fois :

- Les « informations sur la situation financière et les comptes » extraites des comptes annuels (ou consolidés) ou qui peuvent être rapprochées des données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes.
- D'« autres informations » sans lien avec la situation financière telle qu'elle résulte des comptes ou avec les comptes proprement dits. Elles comprennent notamment les renseignements sur les administrateurs dont la nomination est proposée, les feuilles de présence aux assemblées générales.

## IV. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le rôle du commissaire aux comptes est précisé dans la norme NEP-9510, relative au rapport de gestion.

Il s'assure de la « **concordance** », entre les informations contenues dans le rapport de gestion et les comptes annuels. Chaque fois que l'information n'est pas extraite des comptes annuels ou consolidés, il faut s'assurer qu'elle concorde avec les données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes ou avec les documents établis ou reçus par la société.

Il s'assure de la **sincérité** des informations fournies. La sincérité s'apprécie par rapport aux commentaires sur les comptes de l'exercice, à savoir s'ils traduisent « la connaissance que les

responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés » (article 120-2 du PCG).

Les diligences portent aussi sur le respect des rôles respectifs de l'annexe et du rapport de gestion ; le commissaire aux comptes ne pouvant tenir pour satisfaisante une information donnée dans l'annexe alors qu'elle devrait figurer dans le rapport de gestion.

Le commissaire aux comptes, informe l'organe compétent des anomalies qu'il a identifiées pour qu'elles soient corrigées.

Ses conclusions font l'objet de la troisième partie du rapport sur les comptes annuels.

### **SECTION 3. VÉRIFICATIONS DONNANT LIEU À LA RÉDACTION D'UN RAPPORT**

#### **I. MONTANT GLOBAL DES RÉMUNÉRATIONS VERSÉES AUX PERSONNES LES MIEUX RÉMUNÉRÉES – « NORME 5-108 »**

##### **A. RAPPEL DE L'OBLIGATION**

Les sociétés par actions doivent publier le montant global des rémunérations versées aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées. Il s'agit des rémunérations brutes, avantages et indemnités inclus, effectivement mises à la disposition des intéressés (paiement ou inscription en compte courant), quelles que soient leur forme et leur qualification. Seuls les remboursements de frais non forfaitaires sont exclus.

##### **B. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

L'audit des comptes annuels permet d'effectuer des contrôles sur les postes de rémunération et de s'assurer que le montant global des rémunérations à attester concorde avec les informations obtenues lors de ces contrôles.

Lorsque le montant global est inexact, sa rectification est demandée aux dirigeants. À défaut, le commissaire aux comptes ne délivre pas son attestation.

##### **C. ATTESTATION**

L'assurance obtenue est exprimée, sous une forme positive, sur le document établi par l'organe compétent. La mention, datée et signée par le commissaire aux comptes, peut être formulée de la façon suivante :

« Sur la base de notre audit des comptes de l'exercice..., nous certifions que le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées déterminé par la société, figurant sur le présent document et s'élevant à..., est exact et concorde avec les sommes inscrites à ce titre en comptabilité. »

#### **II. MONTANT GLOBAL DES SOMMES OUVRANT DROIT AUX DÉDUCTIONS FISCALES VISÉES À L'ARTICLE 238 BIS AA DU CGI – « NORME 5-110 »**

##### **A. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

L'article L. 225-115-5° du Code de commerce impose au commissaire aux comptes de vérifier et de certifier le montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis AA du Code général des impôts, établi par l'organe compétent de l'entité.

La liste nominative des actions de parrainage et de mécénat que la société doit également mettre à la disposition des actionnaires, sans informations chiffrées, ne fait pas l'objet d'une certification par le commissaire aux comptes.

« Le commissaire aux comptes se fait communiquer les composantes du montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales soumis à sa certification et s'assure que celles-ci ont fait l'objet d'un enregistrement comptable régulier et ouvrent bien droit, de par leur nature, aux déductions fiscales prévues par le Code général des impôts. Le commissaire aux comptes matérialise sa certification sur le document établi par la société et déposé au siège social conformément aux articles L. 225-115 et D. 139. »

## B. RAPPORT

L'assurance obtenue est exprimée, sous une forme positive, sur le document même établi par l'organe compétent. La mention, datée et signée par le commissaire aux comptes, peut être formulée de la façon suivante :

« Sur la base de notre audit des comptes de l'exercice..., nous certifions que le montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis AA du Code général des impôts déterminé par la société, figurant sur le présent document et s'élevant à..., concorde avec les sommes inscrites, à ce titre, en comptabilité. »

Quand le montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales n'est pas correctement établi, il est demandé aux dirigeants de le rectifier. À défaut, l'attestation n'est pas délivrée.

Un document communiqué aux actionnaires sans que le commissaire aux comptes n'ait délivré son attestation ou qui n'est pas communiqué, est une irrégularité qui sera signalée dans les conditions prévues par l'article L. 823-12 du Code de commerce.

➡ Voir titre 4, chapitre 7.

## **SECTION 4. VÉRIFICATIONS DONNANT LIEU À UN RAPPORT EN CAS D'IRRÉGULARITÉS**

### **I. ACTIONS DÉTENUES PAR LES ADMINISTRATEURS OU MEMBRES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE – « NORME 5-104 »**

En application de l'article L. 225-26 ou L. 225-73 du Code de commerce, le commissaire aux comptes vérifie le respect des dispositions légales et statutaires concernant les actions dont les administrateurs ou membres du conseil de surveillance doivent être détenteurs.

Il signale, s'il y a lieu, les irrégularités relevées à la prochaine assemblée générale.

➡ Voir titre 4, chapitre 7.

### **II. ÉGALITÉ ENTRE LES ACTIONNAIRES – « NORME 5-105 »**

#### **A. LA NOTION D'ÉGALITÉ DES « ACTIONNAIRES »**

Le terme « actionnaire », utilisé par la norme, vise ici l'actionnaire, l'associé, le sociétaire, l'adhérent, le membre ou toute autre personne, physique ou morale, ayant vocation à participer aux prises de décisions collectives, quelle que soit la forme juridique de la personne morale. L'égalité peut être prévue par la loi ou les statuts.

Retirer, restreindre ou attribuer des droits à certains actionnaires seulement est contraire au principe d'égalité, sauf si la loi, les règlements ou les statuts en ont disposé autrement.

Les cas de rupture illicite de l'égalité entre les actionnaires peuvent être les suivants :

- suppression illicite des droits de vote et d'accès aux assemblées ;
- répartition des dividendes ou des résultats non conforme aux dispositions statutaires ;
- droits inégaux selon les porteurs d'une même catégorie d'actions ;
- violation des règles relatives à l'exercice du droit préférentiel de souscription ;
- violation des dispositions statutaires relatives au droit d'agrément portant sur des cessions d'actions ou de parts de sociétés ;
- violation des dispositions statutaires, dans certaines entités, en matière d'exclusion, d'aliénation des participations, de suspension des droits pécuniaires ou non pécuniaires des actionnaires ;
- violation du droit à l'information préalable nécessaire à la prise de décision collective.

## B. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes ne formule les conclusions de ses travaux que lorsqu'il a relevé des irrégularités qu'il doit porter à la connaissance des organes compétents et de l'assemblée générale.

### **SECTION 5. SITUATIONS OU OPÉRATIONS PARTICULIÈRES**

#### **I. DOCUMENTS ET RAPPORTS PRÉVUS DANS LE CADRE DE LA PRÉVENTION DES DIFFICULTÉS DES ENTREPRISES – « NORME 5-101 »**

##### **A. DOCUMENTS CONCERNÉS ET OBLIGATIONS DES ENTITÉS**

**Les sociétés commerciales** qui ont dépassé une certaine taille<sup>23</sup> sont tenues d'établir une situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible, un compte de résultat prévisionnel, un tableau de financement en même temps que le bilan annuel et un plan de financement prévisionnel, des rapports d'analyse complétant les documents présentés (Code de commerce, art. L. 232-2).

Cette obligation a été étendue à certaines **personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique** (Code de commerce, art. L. 612-2).

**Les documents et rapports d'analyse** sont établis par l'organe compétent de l'entité (conseil d'administration, directoire, gérants...), et font mention de leur date d'établissement.

Établis dans le cadre d'un dispositif de prévention des difficultés des entreprises, ils ne sont pas destinés à être portés à la connaissance de tiers étrangers à l'entité.

Dans les huit jours de leur établissement, ils sont communiqués au commissaire aux comptes.

##### **B. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Le rôle du commissaire aux comptes est de signaler dans un rapport à l'organe compétent de l'entité :

- le défaut éventuel de communication des documents et rapports d'analyse prévus par la loi ;
- les observations qu'appellent, de sa part, les informations données dans les documents et les rapports d'analyse qui les accompagnent.

23. Il s'agit des sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 18 millions d'euros ou dont l'effectif est supérieur ou égal à 300 salariés (article L. 232-2 du Code de commerce).

**La nature et l'étendue des travaux à mettre en œuvre** pour vérifier la pertinence et la cohérence des informations au regard de leur objectif de prévention des difficultés de l'entité concernée :

- se définissent en fonction de la connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de sa mission générale ;
- dépendent de la situation financière de l'entité, des conditions dans lesquelles se poursuivent ses activités, ainsi que de l'existence éventuelle de facteurs de risques susceptibles d'affecter la continuité de son exploitation.

Sont à examiner les aspects suivants :

- Comment, et dans quelle mesure, les rapports d'analyse joints aux documents complètent et commentent l'information que ces derniers donnent ?
- Ces rapports décrivent-ils les conventions comptables, les méthodes utilisées et les hypothèses retenues et en justifient-ils la pertinence et la cohérence ?
- Les modifications éventuelles des règles de présentation et des méthodes d'élaboration des documents sont-elles justifiées et leur incidence décrite ?
- Les documents sont-ils présentés avec les données comparatives des périodes précédentes ?

Le commissaire aux comptes vérifie la pertinence de la présentation des documents et des méthodes retenues pour leur établissement ainsi que la concordance des éléments chiffrés contenus dans ces documents avec les données de la comptabilité dont ils sont issus **pour les documents à caractère rétrospectif** (tableau de financement et situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible).

Le commissaire aux comptes apprécie la pertinence et la cohérence des hypothèses retenues par la direction, compte tenu de sa connaissance de l'entité **pour les documents à caractère prévisionnel** (compte de résultat et plan de financement).

### C. RAPPORT

Le rapport du commissaire aux comptes est communiqué, dans le mois qui suit l'expiration du délai prévu pour l'établissement des documents et rapports d'analyse par l'entité, à l'organe compétent ainsi qu'au comité d'entreprise. Il en est donné connaissance à la prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe délibérant.

Comme il n'a l'obligation d'établir un rapport que si ses travaux l'ont conduit à relever des irrégularités ou des anomalies significatives qu'il lui appartient de porter à la connaissance des organes de l'entité visés par la loi, l'absence de rapport s'interprète implicitement comme l'absence d'irrégularités ou d'anomalies significatives relevées lors de l'exécution des travaux du commissaire aux comptes.

Le rapport, auquel sont joints les documents et rapports d'analyse sur lesquels des observations sont formulées, doit comporter, en particulier, les mentions suivantes :

- l'identification des documents et rapports d'analyse joints au rapport ;
- l'organe compétent de l'entité responsable de l'établissement de ces documents et rapports ;
- les objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes ;
- la nature et l'étendue des travaux effectués.

## II. TABLEAU D'ACTIVITÉ ET DE RÉSULTAT ET RAPPORT SEMESTRIEL – « NORME 5-102 »

### A. SOCIÉTÉS CONCERNÉES

Cette norme concerne les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.



Elles sont tenues d'établir et de publier, au plus tard dans les quatre mois qui suivent le premier semestre de l'exercice, un rapport commentant les données chiffrées relatives au chiffre d'affaires et aux résultats de la société au cours du semestre écoulé et décrivant son activité au cours de cette période, son évolution prévisible au cours de l'exercice et les événements importants survenus au cours du semestre écoulé (Code de commerce, art. L. 232-7). Le tableau d'activité est établi sous la forme de comptes intermédiaires.

À compter du 20 janvier 2007, les émetteurs français dont des titres de capital ou des titres de créances dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 € sont inscrits sur un marché réglementé établissent un rapport financier semestriel **dans les deux mois** qui suivent la fin du 1<sup>er</sup> semestre de leur exercice (Code monétaire et financier, art. L. 451-1-2 III), qui est déposé auprès de l'AMF.

Lorsque la société établit des comptes consolidés, elle est tenue de publier son tableau d'activité et de résultats sous une forme consolidée ainsi que son rapport semestriel d'activité, accompagnés de l'attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données.

## B. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le rôle du commissaire aux comptes est, en application des articles L. 232-7 et D. 297-1 du Code de commerce, de vérifier et attester la sincérité des informations contenues dans le tableau d'activité et de résultats et dans le rapport semestriel, établis et publiés dans un rapport.

Le commissaire aux comptes :

- effectue un examen limité des comptes intermédiaires ;
- s'assure de la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel et sur leur concordance avec les comptes intermédiaires.

## C. RAPPORT

Le rapport d'examen limité des comptes intermédiaires est établi selon la norme NEP-2410 « Examen limité des comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires ».

Les conclusions du commissaire aux comptes sur la vérification de la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel sont intégrées à ce rapport, dans un paragraphe après les conclusions de l'examen limité.

Le rapport semestriel n'est pas destiné à l'assemblée générale et n'est pas joint au rapport du commissaire aux comptes.

## III. INFORMATIONS PÉRIODIQUES PUBLIÉES PAR LES OPCVM – « NORME 5-111 »

### A. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

« Le commissaire aux comptes, dans le cadre de l'article 214-8 du Code monétaire et financier, vérifie et atteste la sincérité de la composition de l'actif établie et publiée par les OPCVM. Conformément à l'instruction de la Commission des opérations de Bourse prise en application de son règlement 89-02, il vérifie et atteste également les informations contenues dans les documents périodiques publiés par les OPCVM visés par l'instruction.

La vérification par le commissaire aux comptes de la sincérité des informations publiées se fonde essentiellement sur des procédures analytiques ainsi que sur des entretiens avec, notamment, les personnes responsables des informations publiées.

Le commissaire aux comptes revoit et évalue les conclusions résultant de ses travaux pour déterminer s'il est en mesure d'attester la sincérité des informations publiées. »



## B. ATTESTATION

L'attestation du commissaire aux comptes comporte, en particulier, les mentions suivantes :

- l'identification des documents sur lesquels porte l'attestation et qui y sont joints ;
- l'organe compétent de l'entité responsable de l'établissement de ces documents ;
- les objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes ;
- la nature et l'étendue des travaux effectués.

Le commissaire aux comptes peut prendre l'une des positions suivantes :

- attestation sans observation ;
- attestation avec observation ;
- refus d'attestation pour informations non sincères ;
- refus d'attestation pour limitation ;
- refus d'attestation pour incertitudes.

### À retenir

- Les vérifications et informations spécifiques sont définies par la loi et les règlements. Elles ont pour finalité la protection des actionnaires et des tiers. La liste est limitative.
- La concordance et la sincérité des informations présentées à l'assemblée générale doivent être vérifiées par le commissaire aux comptes.
- Certaines sont directement liées aux comptes annuels et les éventuelles observations sont incluses dans le rapport de certification des comptes.
- D'autres sont sans relation directe avec les comptes annuels et font l'objet d'un rapport séparé soit systématiquement soit seulement si des observations doivent être formulées.

## SECTION 6. EXERCICE AUTOCORRIGÉ

### Vrai ou faux ?

#### QUESTIONS

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. Les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre au titre des informations et vérifications spécifiques sont définies dans les NEP et les notes d'informations.
2. Le rapport de gestion est un document obligatoire, quel que soit le statut juridique de l'entité auditée.
3. La sincérité est une notion purement subjective, l'appréciation du commissaire aux comptes correspond de fait, à un jugement sur la gestion de l'entité auditée.
4. Tous les documents présentés à l'assemblée générale, qu'ils soient obligatoires ou pas doivent être vérifiés par le commissaire aux comptes.
5. Ces vérifications ne sont pas à faire pour un audit contractuel confié à un expert-comptable.

#### RÉPONSES

1. Faux : Les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre au titre des informations et vérifications spécifiques sont définies dans le Code de commerce. Les anciennes normes et les notes d'informations précisent les modalités d'application de la loi.
2. Vrai : Au moins dans les entités devant nommer un commissaire aux comptes. Le rapport de gestion est un document obligatoire dans la mesure où il doit obligatoirement être contrôlé par le commissaire aux comptes.
3. Faux : La sincérité n'est pas qu'une notion subjective. Le commissaire aux comptes doit s'assurer de la cohérence entre les événements présentés, les commentaires sur les comptes et la connaissance qu'il en a. Il ne relève que ce qui est manifestement erroné.

4. Vrai : L'obligation de contrôler tous les documents présentés à l'assemblée générale, qu'ils soient obligatoires ou pas participe à la bonne information des actionnaires.

5. Vrai : Les vérifications définies par la loi ne s'imposent qu'au commissaire aux comptes.

## CHAPITRE 5. LA DÉONTOLOGIE

### RÉSUMÉ

L'accès à la profession de commissaire aux comptes est soumis à certaines conditions : diplôme, inscription sur une liste, etc.

Les conditions d'acceptation d'un mandat et le comportement à adopter tout au long des missions sont définis dans le Code de déontologie. Il s'agit principalement des règles d'indépendance, de secret professionnel et de non-immixtion dans la gestion de l'entité auditée.

En cas de survenance d'une situation à risque, s'il ne peut pas mettre en œuvre des mesures de sauvegarde suffisantes, le commissaire aux comptes peut être dans l'obligation de refuser ou de démissionner de son mandat.

### SECTION 1. LES TEXTES QUI RÉGISSENT LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le commissariat aux comptes est régi, principalement, par les textes suivants :

- le **Code de commerce** :
  - livre II « Des sociétés commerciales et des groupements d'intérêt économique »,
  - livre VI « Des difficultés des entreprises »,
  - livre VIII « De quelques professions réglementées », titre II « Des commissaires aux comptes », articles L. 820-1 à L. 822-16 ;
- le **décret n° 69-810 du 12 août 1969**, relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes<sup>24</sup> ;
- le **décret n° 67-236 du 23 mars 1967** sur les sociétés commerciales (contenu et conditions d'exercices de missions), modifié notamment par le décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 ;
- le **Code monétaire et financier** modifié notamment par la loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 dite de sécurité financière, modifié par l'Ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 (JORF, 9 septembre 2005) ;
- le **Code de déontologie** approuvé en Conseil d'État par décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005, modifié par le décret n° 2008-674 du 2 juillet 2008 puis par le décret du 10 février 2010.

### SECTION 2. LE STATUT PROFESSIONNEL DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### I. LES CONDITIONS POUR EXERCER LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes est soit une personne physique, soit une personne morale :

- Il doit avoir obtenu les diplômes adéquats : Diplôme d'expertise comptable, examen d'aptitude à la fonction de commissaire aux comptes (quelques exceptions sont prévues).
- Il est inscrit sur la liste d'une cour d'appel.
- Il est obligatoirement membre de la compagnie régionale située dans le ressort de la cour d'appel près de laquelle il est inscrit.
- Il est obligatoirement membre de la Compagnie nationale.

24. Modifié par le décret n° 2003-1121 du 25 novembre 2003, le décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 et le décret n° 2007-179 du 9 février 2007.

- Il prête serment par oral ou par écrit devant le premier président de la cour d'appel dont il relève. Le texte du serment est défini à l'article 12 du décret du 12 août 1969 :

« Je jure d'exercer ma profession avec honneur et probité, de respecter et de faire respecter les lois. »

- Il a compétence sur l'ensemble du territoire<sup>25</sup>.
- Il engage sa responsabilité disciplinaire, sa responsabilité civile et sa responsabilité pénale.
- Il est soumis à des contrôles et inspections. Le respect des dispositions du Code de déontologie est vérifié à cette occasion<sup>26</sup>.

## II. INSCRIPTION SUR UNE LISTE

L'article L. 820-2 du Code de commerce (livre VIII, titre 2) dispose que :

« Nul ne peut se prévaloir du titre de commissaire aux comptes s'il ne remplit pas les conditions visées aux dispositions du présent titre. »

Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes sans avoir, préalablement, été inscrit sur une liste près une cour d'appel, établie à cet effet, **inscription entraînant l'obligation de prêter serment**. La liste est dressée par la **commission régionale d'inscription** territorialement compétente.

Le principe du double niveau de juridiction s'applique. Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est chargé « d'assurer, comme instance d'appel des décisions des commissions régionales mentionnées à l'article L. 822-2, l'inscription des commissaires aux comptes [...] »<sup>27</sup>.

La **révision de la liste** des commissaires aux comptes près de chaque cour d'appel est assurée par la chambre régionale d'inscription en première instance, le Haut Conseil du commissariat aux comptes en seconde instance.

### L'omission de la liste

Tout membre de la compagnie peut demander à cesser d'en faire partie provisoirement. Le commissaire aux comptes omis de la liste peut, le moment venu, demander sa réinscription selon la procédure prévue par la loi.

À compter de la notification de la décision prononçant l'omission de la liste, l'intéressé n'est plus membre de la compagnie et n'est plus soumis à la juridiction disciplinaire. Il ne peut plus exercer en son nom et sous sa responsabilité la profession de commissaire aux comptes ni faire usage de ce titre.

## III. LES OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

L'article 66 du décret n° 68-810 du 12 août 1969 lui fait obligation de :

- tenir à jour la liste des personnes auprès desquelles il exerce ses fonctions. Les sociétés de commissaires aux comptes tiennent cette liste par commissaire aux comptes signataire ;
- constituer pour chaque personne contrôlée un dossier contenant tous les documents reçus de celle-ci, ceux qui sont établis par lui (notamment : le plan de mission, le programme de travail, les comptes rendus des travaux effectués, les rapports), ainsi que toutes autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis ;
- tenir une comptabilité de l'ensemble des rémunérations détaillée par client et distinguant les honoraires des remboursements de frais (déplacement, séjour) ainsi que la rémunération pour les activités professionnelles à l'étranger ;

25. Décret du 12 août 1969, art. 2, dernier alinéa.

26. Code de déontologie, art. 1<sup>er</sup>.

27. Code de commerce, art. L. 821-1.

- établir chaque année une déclaration d'activité pour chaque mandat, comportant, entre autres, le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers de l'entité auditée et le nombre d'heures de travail correspondant.

Les dossiers et documents sont conservés pendant dix ans, même après la cessation des fonctions. Pour les besoins des contrôles, inspections et procédures disciplinaires, ils sont, tenus à la disposition des autorités de contrôle. Celles-ci peuvent demander au commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées.

#### IV. ORGANISATION INTERNE DE LA STRUCTURE D'EXERCICE PROFESSIONNEL

Les principes de cette organisation sont indiqués à l'article 15 du Code de déontologie :

« Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes... doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, s'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de la mission.

En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

- a) disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités (**moyens adaptés, contrôle du respect des règles de la profession, formation continue**) ;
- b) mettre en œuvre des procédures :
  - assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci put être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée ;
  - permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires ;
- c) le cas échéant, garantir :
  - la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;
  - la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;
  - le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;
  - la mise en place d'un dispositif de contrôle qualité interne ;
- d) constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences ci-avant. »

Cette documentation prend généralement le titre de « Guide d'exercice professionnel ».

L'article 17 du Code de déontologie précise que le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts mais qu'il ne peut déléguer ses pouvoirs et il conserve l'entière responsabilité de la mission.

### **SECTION 3. QUALITÉS ET PRINCIPES DE COMPORTEMENT DE L'AUDITEUR**

Qualités et principes de comportement sont, logiquement, étroitement liés, ils concernent d'une façon générale tout auditeur et ses collaborateurs, que la mission soit légale ou contractuelle.

#### I. LES QUALITÉS

Les qualités fondamentales exigées de l'auditeur sont :

- l'**intégrité** (« État d'une chose qui n'est dans son entier pas entamée ou altérée. » Dictionnaire de l'Académie française), faite d'honnêteté, de probité et d'incorruptibilité ;

- l'**objectivité**, c'est-à-dire une attitude d'esprit exempte de préjugé et de partialité ;
- la **compétence**, faite de connaissances à jour, de capacité et d'aptitude à la mise en œuvre de ces compétences, dont dépendent la pertinence et la qualité des travaux effectués et de l'opinion émise ;
- le **courage**, c'est-à-dire la force morale de déplaire et d'affronter des situations conflictuelles sans ambiguïté de manière constructive et ferme.

## II. LES PRINCIPES DE COMPORTEMENT

Quel que soit le cadre de la mission, légal ou contractuel, les mêmes règles de comportement s'imposent à l'auditeur. Ces règles sont développées dans les codes de déontologie. Il s'agit principalement de :

- l'**indépendance** ;
- la **discrétion**, qui, dans le milieu juridique français, va de pair avec la notion pénale de respect du **secret professionnel** ;
- et, d'une façon générale, le respect des règles professionnelles.

Les conditions d'interventions des auditeurs internes, salariés, sont très différentes de celles des prestataires extérieurs. Ils doivent néanmoins faire preuve d'indépendance, de discrétion et de respect des normes de travail.

Le respect de ces règles donne toute la légitimité et la crédibilité nécessaires aux travaux effectués et aux conclusions communiquées.

## III. PRÉSENTATION DU CODE DE DÉONTOLOGIE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Le **Code de déontologie des commissaires aux comptes** tient compte des dispositions introduites par la Loi de sécurité financière. Il définit les règles générales de comportement et d'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Ce code est annexé au décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005, modifié par le décret n° 2008-674 du 2 juillet 2008 puis par le décret du 10 février 2010. Il comprend sept parties :

- principes fondamentaux de comportement ;
- interdictions – situations à risques et mesures de sauvegarde ;
- acceptation, conduite et maintien de la mission du commissaire aux comptes ;
- exercice en réseau ;
- liens personnels, financiers et professionnels ;
- honoraires ;
- publicité.

Les principales dispositions de ce Code de déontologie sont présentées ci-après.

En cas de doute face à une situation déontologique concrète, les professionnels ont la possibilité de saisir le H3C.

### SECTION 4. INDÉPENDANCE ET INTERDICTIONS

#### I. PRINCIPE D'INDÉPENDANCE

L'indépendance (article 5) est une garantie d'un comportement impartial. Cette indépendance est elle-même garantie par l'absence de situation de conflit d'intérêts (article 6) ou d'auto-révision.

L'indépendance s'apprécie « en réalité et en apparence ». L'apparence correspond au respect des règles d'interdictions et d'incompatibilités de la fonction de commissaire aux comptes avec certaines activités ou fonctions.

Dans certains cas, le respect des règles d'interdictions et d'incompatibilités peut ne pas suffire pas pour garantir l'indépendance et l'absence de conflits d'intérêts. L'apparence d'indépendance ne correspond pas toujours à la réalité de la situation.

L'indépendance est également une attitude d'esprit permettant d'effectuer la mission avec intégrité et objectivité est donc exigée, au même titre que l'absence de tout lien qui pourrait être interprété comme une entrave.

L'appréciation de l'indépendance dépend à la fois :

- de l'attitude de l'auditeur ;
- de ses relations avec l'entité contrôlée (liens familiaux, liens financiers, etc.).

Les collaborateurs et les experts auxquels le commissaire aux comptes fait appel doivent remplir les mêmes conditions d'indépendance que lui à l'égard de l'entreprise contrôlée.

L'indépendance du commissaire aux comptes est protégée par un ensemble de règles liées :

- aux prestations qu'il peut fournir ou pas en plus de sa mission de certification des comptes ;
- à ses relations avec les entités qu'il contrôle ;
- à ces activités en dehors de sa vie professionnelle.

## II. LES INTERDICTIONS

Pour une entité donnée, la mission de commissariat aux comptes est exclusive de toute autre prestation qui pourrait être fournie à cette entité, à l'exception des diligences directement liées (DDL) prévues par les NEP.

L'article L. 822-11 du Code de commerce définit les interdictions de façon générale :

« Il lui est interdit de fournir [...] tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel. »

Ces interdictions sont prévues par le Code de commerce et par le Code de déontologie. Elles concernent de la même façon l'entité contrôlée, celles qu'elle contrôle et celles qui la contrôlent.

L'article 10 du Code de déontologie donne la liste des prestations interdites :

- « 1° À toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- 2° À la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;
- 3° Au recrutement de personnel ;
- 4° À la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ;
- 5° Au maniement ou séquestre de fonds ;
- 6° À la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- 7° À une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;
- 8° À la mise en place des mesures de contrôle interne ;
- 9° À des évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière, en dehors de sa mission légale ;
- 10° Comme participant à toute prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financière ;
- 11° À la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ;
- 12° À la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;

13° À la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

14° À la représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées. »

### EXEMPLES

1. Le dirigeant d'une entreprise, connaissant les compétences de son commissaire aux comptes en matière fiscale lui demande de relire un courrier de réclamation qu'il a préparé et de lui indiquer s'il y aurait d'autres arguments à invoquer en sa faveur. Le commissaire aux comptes ne peut accéder à la demande de son client. Une réponse de sa part reviendrait à donner un conseil, ce qui lui est interdit.

2. Suite à une fusion, une société a entrepris une réorganisation totale de ses procédures de contrôle interne et de répartition de certaines responsabilités notamment à la direction financière. Sachant que le commissaire aux comptes viendra faire vérifier les procédures de contrôle interne et qu'il en relèvera les faiblesses, le PDG soumet à l'approbation au commissaire aux comptes le projet qui sera présenté à la prochaine réunion du conseil d'administration. D'après l'article 10-8° du Code de déontologie, le commissaire aux comptes ne peut intervenir dans la mise en place de mesure de contrôle interne. Mais la nouvelle DDL « consultation en matière de contrôle interne » NEP-9080, l'autorise à porter une appréciation sur les mesures prévues et les faiblesses qu'il aura identifiées.

## SECTION 5. LES INCOMPATIBILITÉS

### I. LES INCOMPATIBILITÉS GÉNÉRALES

L'incompatibilité est une présomption irréfragable d'absence d'indépendance.

Les incompatibilités générales forment obstacle à l'inscription du professionnel sur la liste des commissaires aux comptes près une cour d'appel ou à son maintien sur ladite liste. Sauf pour ce qui concerne la notion ponctuelle d'acte de nature à porter atteinte à l'indépendance.

Les incompatibilités générales sont posées par l'article L. 822-10 dans les termes suivants :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée. »

### II. LES INCOMPATIBILITÉS AVEC L'EXERCICE DE LA MISSION

Le Code de déontologie, selon l'article L. 822-11 du Code de commerce :

- définit les liens personnels, financiers et professionnels incompatibles avec l'exercice de la mission du commissaire aux comptes ;
- précise également les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les salariés et collaborateurs du commissaire aux comptes dans les sociétés dont les comptes sont certifiés par lui.



## A. LES PERSONNES CONCERNÉES

Au sein du cabinet de commissariat aux comptes sont concernées par les règles d'incompatibilité :

- Les membres de la direction d'une société de commissaires aux comptes (article 26), c'est-à-dire :

« Toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission. »

Et (article 27) :

- « a) Le commissaire aux comptes ;
- b) L'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
- c) L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ;
- d) Les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation. »

- Auxquels il faut ajouter pour les liens financiers et les liens professionnels (articles 28 et 29) :

« La société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. »

Au sein de l'entité auditée sont concernées les personnes qui exercent des fonctions dites « sensibles » :

- « a) Toute personne ayant la qualité de mandataire social ;
- b) Tout préposé de la personne ou entité chargée de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
- c) Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents. »

## B. LES LIENS PERSONNELS

Les liens personnels concernés (article 27) sont les « liens personnels étroits, susceptibles de nuire à son indépendance » et les liens familiaux :

« Pour l'application des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité et de son concubin. »

### EXEMPLE

Un collaborateur est le frère du directeur financier d'une des sociétés clientes du cabinet qui l'emploie. Il ne pourra participer à la mission de commissariat aux comptes de cette société, les liens familiaux avec une personne participant à l'élaboration des comptes annuels étant *a priori* incompatibles avec la nécessaire indépendance des auditeurs.

**EXEMPLE**

Un expert-comptable est sollicité pour effectuer un audit contractuel dans une entreprise dirigée par le mari d'un cousin au 3<sup>e</sup> degré de sa femme. Les liens familiaux sont-ils de nature à faire obstacle à l'indépendance de l'expert-comptable pour cette mission ?

S'il s'agit de personnes avec lesquelles il n'entretient aucune relation et qu'aucun membre de la famille ne viendra faire pression sur lui, son indépendance ne sera pas remise en cause.

En revanche, il rencontre fréquemment le dirigeant de cette entreprise et entretient des relations amicales, il ne pourra pas se considérer indépendant et ne pourra pas accepter la mission.

**C. LES LIENS FINANCIERS**

« Les liens financiers s'entendent comme :

- a) La détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité<sup>28</sup>, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières faisant appel public à l'épargne, à moins qu'il ne s'agisse d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières contractuel ou d'un fonds commun de placement à risque contractuel ;
- b) La détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité ;
- c) Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
- d) L'octroi ou le maintien après le début de la mission de tout prêt ou avance, de la personne ou de l'entité ;
- e) La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne. »

Article 28.

Toutefois si les conditions habituelles de marché sont respectées, les membres de l'équipe peuvent être client de l'établissement de crédit qu'ils audient et la souscription d'un contrat d'assurance est possible par toutes les personnes concernées par les incompatibilités.

De plus :

« Les incompatibilités énoncées [ci-avant] s'appliquent au commissaire aux comptes lorsque son conjoint, la personne qui lui est liée par un pacte civil de solidarité, son concubin ou toute personne fiscalement à sa charge a des liens financiers avec la personne ou entité dont il certifie les comptes. »

**EXEMPLE**

M. Assu, fils d'un commissaire aux comptes, vient d'être embauché par la société Dozu, comme responsable du service achat. L'un des fournisseurs de la société Dozu est la société Boutu dont le commissaire aux comptes est le père de M. Assu.

Si le chiffre d'affaires réalisé par la société Boutu avec la société Dozu représente 0,5 % de son chiffre d'affaires, cette situation ne sera pas un obstacle au maintien de la mission du commissaire aux comptes.

En revanche si le chiffre d'affaires est jugé significatif, le commissaire aux comptes ou son fils devra démissionner pour mettre fin à la situation d'incompatibilité.

28. Ce paragraphe reprend les dispositions de l'article L. 822-11 du Code de commerce.

## D. LES LIENS PROFESSIONNELS CONCOMITANTS (ARTICLE 29)

Les liens professionnels sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes, c'est-à-dire :

« Toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché. »

### EXEMPLE

M. Radou vient d'être nommé commissaire aux comptes d'une société concessionnaire automobile. Il doit justement changer de véhicule. Sa position de commissaire aux comptes pourrait lui permettre d'obtenir une remise intéressante sur le modèle qu'il souhaite acheter.

M. Radou devra choisir un autre concessionnaire pour éviter les éventuelles pressions qu'il pourrait subir de la part de la direction de cette société du fait de l'avantage qui lui aurait été accordé.

## E. FONCTIONS EXERCÉES ANTÉRIEUREMENT

L'exercice de certaines fonctions constitue des situations d'incompatibilités. Ces cas sont prévus par la loi :

- Article L. 822-12 du Code de commerce :

« Les commissaires aux comptes et les membres signataires d'une société de commissaires aux comptes ne peuvent être nommés dirigeants ou salariés des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions. »

Il en est de même dans une entité contrôlée ou qui contrôle la personne morale dont ils ont certifié les comptes.

- Article L. 822-13 du Code de commerce :

« Les personnes ayant été dirigeants ou salariés d'une personne ou entité ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette personne ou entité moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.

Pendant le même délai, elles ne peuvent être nommées commissaires aux comptes des personnes ou entités possédant au moins 10 % du capital de la personne ou de l'entité dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions. »

Ces interdictions sont « applicables aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes ou entités sont associées, actionnaires ou dirigeantes. »

## III. LES SITUATIONS À RISQUES

En dehors des situations qui ont été identifiées et retenues dans les textes comme étant incompatibles avec l'indépendance du commissaire aux comptes, il existe des situations « de nature à affecter [...] la formation, l'expression de l'opinion ou l'exercice de sa mission » (article 11).

Les situations à risques sont en particulier l'appartenance à un réseau et les situations d'auto-révision :

« Qui conduisent le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau. »

Lorsqu'une situation à risque est identifiée, en particulier en cas de prestations antérieures qui pourraient conduire à une situation d'auto-révision, le commissaire aux comptes doit analyser les risques et prendre les mesures de sauvegarde nécessaires pour (article 12) :

- éliminer la cause des risques ;
- réduire les effets des risques identifiés.

Ces mesures de sauvegarde peuvent être suffisantes pour garantir l'indépendance du commissaire aux comptes, l'article 29 précise :

« S'il estime, face à une situation à risques résultat de prestations antérieures, que les mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures. »

S'il n'est pas en mesure de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, le commissaire aux comptes doit refuser le mandat ou mettre fin à sa mission, c'est-à-dire démissionner.

### EXEMPLE

M. Justin est commissaire aux comptes de la société Desclouts. Il est par ailleurs expert-comptable de la société Desplanches. La société Desplanches cède une branche d'activité à la société Desclouts. Il pourra donc être dans la situation d'avoir à se prononcer sur des comptes auxquels il a lui-même participé. C'est une situation à risque.

M. Justin doit-il démissionner ?

La réponse n'est pas immédiate :

Il faut d'abord évaluer les enjeux financiers : quel est le poids relatif de la branche d'activité apportée ?

Il faut également analyser la mission de M. Justin en tant qu'expert-comptable. A-t-il participé à la mise en place de procédure ou à l'organisation de la comptabilité ? A-t-il une mission de présentation des comptes ou a-t-il une simple mission d'établissement de la liasse fiscale ? Effectue-t-il d'autres travaux ?

## SECTION 6. LE PRINCIPE DE NON-IMMIXTION DANS LA GESTION

Le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion, donc :

- ni accomplir des actes de gestion ;
- ni exprimer de jugements de valeur sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

Cette interdiction est :

- impérative dans son principe ;
- et évolutive dans son application, en fonction des textes et de la pratique.

Ce principe n'interdit pas le commissaire aux comptes d'apprécier la situation de l'entité qu'il contrôle pour :

- en évaluer les risques et orienter ses travaux de contrôle ;
- apprécier la traduction dans les comptes des opérations et transactions réalisées par l'entité contrôlée.

Suivant les circonstances, il devra apprécier :

- le caractère sincère de certaines opérations ;
- le caractère délictueux de certains faits ;
- le caractère « normal et courant » de certaines conventions ;
- les faits susceptibles de mettre en cause la continuité de l'exploitation et mesures propres à y remédier ;
- le caractère vraisemblable et plausible des hypothèses et méthodes retenues pour l'établissement des documents prévisionnels.

Le commissaire aux comptes doit ainsi porter une appréciation sur des faits concernant la gestion de l'entité concernée. Ceci ne l'autorise pas pour autant à intervenir dans les choix de gestion à effectuer ou à donner des conseils.

Dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes, le **conseil** consiste non seulement à préconiser une solution mais également à participer à sa mise en œuvre. En revanche, les **recommandations** sont simplement des indications plus ou moins précises sur les mesures qu'il conviendrait de prendre et excluent toute participation à leur mise en œuvre.

**EXEMPLE**

Au début de sa mission, le commissaire aux comptes trouve le directeur général de la société qu'il doit contrôler bien soucieux. Un conflit assez sérieux vient d'éclater avec certains représentants syndicaux, une grève est probable. Il considère qu'une réponse favorable aux demandes des salariés serait préjudiciable à la société et ne sait pas comment sortir de l'impasse dans laquelle il se trouve. Le commissaire aux comptes écoute avec attention les explications qui lui sont données. Il connaît une autre société qui a été confrontée à un problème comparable et qui a pu trouver une solution convenant à tous les intéressés.

Le commissaire aux comptes ne pourra que donner des pistes de réflexions sans trop entrer dans les détails pour ne pas se trouver une situation d'immixtion dans la gestion. Des phrases commençant « à votre place... » ; « vous devriez faire... », sont à éviter.

## **SECTION 7. LE SECRET PROFESSIONNEL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

### **I. LA NOTION DE SECRET PROFESSIONNEL**

Le secret professionnel est régi par les dispositions de :

- L'article 226-13 du Code pénal :

« La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 € d'amende. »

- Et de l'article 226-14 qui dispose que « l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret » et énonce les cas où il n'est pas applicable (protection de personnes en danger).

Le Code de commerce, quant à lui, dispose que, sous réserve des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.

Le Code de déontologie couvre également cette question, d'une manière plus complète et subtile, sous l'angle « Prudence et discrétion » (article 9) :

« Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. »

### **II. LA LEVÉE DU SECRET PROFESSIONNEL**

Le secret professionnel a un caractère absolu, seul le législateur peut libérer le commissaire aux comptes du secret professionnel.

**Le Code de commerce** lève le secret professionnel du commissaire aux comptes dans les cas suivants :

- À l'intérieur du périmètre de consolidation, il n'y a pas de secret professionnel entre les commissaires aux comptes. L'article L. 821-15 du Code de commerce prévoit :

« Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et ceux des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés. »

- Entre commissaires aux comptes d'une même société de commissaires aux comptes (décret du 12 août 1969, article 172).
- Vis-à-vis :
  - du H3C<sup>29</sup> ;
  - du conseil d'administration, du directoire, du conseil de surveillance et autres organes de gestion et mandataires sociaux ;
  - de l'assemblée, pour les irrégularités et inexactitudes constatées et pour les rapports spéciaux (conventions, documents d'information financière, alerte...) ;
  - des personnes destinataires des communications en matière d'alerte et de prévention des difficultés des entreprises : les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance<sup>30</sup> ;
  - du parquet en cas de révélation ;
  - des personnes habilitées à effectuer les inspections et contrôles.

**Le Code monétaire et financier** délie le commissaire aux comptes du secret professionnel vis-à-vis de l'AMF.

En cas de doute en matière de secret professionnel, le commissaire aux comptes peut en référer au président de la Compagnie régionale dont il est membre.

### EXEMPLE

Un commissaire aux comptes reçoit un courrier d'un actionnaire lui demandant des informations sur les dotations aux provisions de l'exercice, car il considère que les informations fournies dans les comptes annuels sont trop imprécises.

Le commissaire aux comptes pourra-t-il donner les informations demandées ?

Ce ne sera pas possible, car ce serait trahir le secret professionnel. En effet le commissaire aux comptes ne peut donner plus d'informations que celles diffusées dans l'annexe des comptes annuels, le rapport de gestion et les autres documents présentés à l'assemblée générale. De plus répondre à une question d'un seul actionnaire est contraire à la règle d'égalité entre les actionnaires.

## SECTION 8. EXERCICE EN RÉSEAU

De nombreux cabinets exercent plusieurs activités : expertise comptable, commissariat aux comptes, conseils dans différents domaines comme la mise en place de procédures de contrôle interne. Certaines de ces activités sont incompatibles avec l'exercice du commissariat aux comptes. Certains cabinets se sont restructurés en créant des entités juridiques par nature d'activités tout en conservant des relations de travail qui constituent un fonctionnement en réseau. Une situation comparable peut se trouver en cas de regroupement de plusieurs cabinets.

Le Code de commerce (article L. 822-11) dispose que lorsqu'il est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui bénéficie d'une prestation de services, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

La question de l'exercice en réseau est délicate et sensible.

29. Code de commerce, art. L. 821-3-1, al. 2.

30. Code de commerce, art. L. 822-15.

## I. APPARTENANCE À UN RÉSEAU

L'article 22 du Code de déontologie apporte des précisions sur ce qu'il faut entendre par réseau.

« Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- b) tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- c) la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) une dénomination ou un signe distinctif commun ;
- e) une clientèle habituelle commune ;
- f) l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- g) l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques commun lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de tels outils, le partage des connaissances ou l'échange des expériences. »

## II. FOURNITURE DE PRESTATIONS DE SERVICES PAR UN MEMBRE DU RÉSEAU À LA PERSONNE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

### A. LES PRESTATIONS CONSTITUANT DES INCOMPATIBILITÉS

L'article 24 du Code de déontologie apporte des précisions sur les prestations pouvant affecter l'indépendance du commissaire aux comptes et constituer une incompatibilité :

- « 1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 2° La conception ou la mise en place des mesures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité. »

### B. LES PRESTATIONS COMPORTANT UN RISQUE DE PERTE D'INDÉPENDANCE

Dans d'autres situations l'indépendance est présumée affectée et le commissaire aux comptes doit apprécier si des mesures de sauvegarde seront suffisantes pour accepter la mission. Il s'agit :

- « 1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information ou d'une communication financières ;
- 2° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou de l'entité des fonctions dites sensibles (influence sur les comptes) ;
- 3° La participation à un processus de prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- 4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles ;
- 5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;



6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ;

7° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

8° La défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement.

9° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées.

10° La prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-avant. »

Cette liste est à comparer avec celle des interdictions.

### C. INFORMATIONS SPÉCIFIQUES À FOURNIR

Le commissaire aux comptes doit informer son client de son appartenance à un réseau dont les activités sont diversifiées (article L. 820-3 du Code de commerce).

« En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes informe par écrit la personne ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun. »

Ce même article impose de communiquer au client le montant des honoraires qu'il perçoit ainsi que ceux versés aux membres du réseau, cette obligation est étendue aux sociétés contrôlées par le client ou celles qui le contrôle :

« Le cas échéant, il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies par ce réseau à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 [consolidation], la personne ou l'entité dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes. Ces informations sont intégrées aux documents mis à la disposition des actionnaires en application de l'article L. 225-108. Actualisées chaque année par le commissaire aux comptes, elles sont mises à la disposition, au siège de la personne dont il certifie les comptes, des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs.

L'information sur le montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes est mise, au siège de la personne ou de l'entité contrôlée, à la disposition des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs. »

Pour pouvoir donner ces informations, les commissaires aux comptes doivent prévoir une organisation appropriée (article 25 du Code de déontologie).

« Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit mettre en place une organisation lui permettant d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle. »

**EXEMPLE**

Les cabinets A et B ont des actionnaires communs. Ils utilisent les mêmes documents de travail, les programmes de formation des collaborateurs sont communs. Un associé du cabinet A est pressenti pour être commissaire aux comptes de la société Despre. Cet associé devra interroger les associés du cabinet B pour savoir s'ils ont fourni des prestations à la société Despre qui seraient de nature à constituer une incompatibilité.

**SECTION 9. AUTRES RÈGLES DE DÉONTOLOGIE****I. INTÉGRITÉ ET IMPARTIALITÉ**

Le serment prêté par le commissaire aux comptes fait référence aux valeurs d'honneur et de probité, Celles-ci sont introduites à l'article 2 du Code de déontologie auxquelles il est ajouté les valeurs d'honnêteté et de droiture.

L'impartialité (article 3) fait référence à l'objectivité qui doit prévaloir dans la formation de l'opinion. L'impartialité est garantie par l'indépendance.

**II. CONFRATERNITÉ**

Les commissaires aux comptes « se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession » (article 8).

En cas de litiges ou de différends entre des commissaires aux comptes, les compagnies régionales ont un rôle de conciliation.

**III. COMPÉTENCE ET FORMATION PROFESSIONNELLE**

Dans un environnement en perpétuelle évolution, les seules compétences acquises lors de la formation initiale et l'accès au diplôme ne suffisent pas pour garantir une bonne adaptation aux exigences des missions. Le commissaire aux comptes maintient un « niveau élevé de compétence » par sa « participation à des actions de formation » (article 7).

L'obligation de formation est également inscrite à l'article 67 du décret du 12 août 1969.

L'obligation de compétence s'étend aux collaborateurs du commissaire aux comptes.

Le Code de déontologie prévoit le recours à des experts indépendants pour effectuer des contrôles qui seraient en dehors de la compétence du commissaire aux comptes. La NEP-620 en décrit les modalités de mise en œuvre.

De plus, le Code de commerce subordonne l'acceptation d'une mission, par un commissaire aux comptes qui n'a pas exercé de fonctions depuis 3 ans, au suivi d'une formation particulière.

**IV. HONORAIRES****A. PRINCIPE GÉNÉRAL (ARTICLE 31)**

« La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux. »

## B. INTERDICTION DE RÉMUNÉRATION POUR D'AUTRES PRESTATIONS (ARTICLE 32)

« Un commissaire aux comptes, de même qu'un de ses associés, ne peut recevoir de la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, une rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes. »

Cette interdiction est à rapprocher de l'interdiction de fournir certaines prestations (voir section 3, ci-avant).

## C. HONORAIRES SUBORDONNÉS (ARTICLE 33)

« Un commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle. »

## D. DÉPENDANCE FINANCIÈRE

L'article 34 précise que :

« Les honoraires facturés au titre d'une mission ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.

La dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre d'une mission légale représente une part significative du total des revenus professionnels du commissaire aux comptes lorsqu'il s'agit d'une personne physique ou du total du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit d'une personne morale. »

## E. PRINCIPE DE FIXATION DES HONORAIRES

Le nombre d'heures nécessaires au bon déroulement d'une mission est défini dans un barème de temps (article R. 823-12 du Code de commerce) en fonction de la taille de l'entité. Celle-ci est mesurée par le cumul : total du bilan, produits d'exploitation, produits financiers.

Le coût de l'heure étant librement déterminé et fixé d'un commun accord.

■ Le barème d'heures est présenté en **annexe 5**.

Le barème ne s'applique pas à toutes les entités devant faire certifier leurs comptes. En particulier il ne s'applique pas aux associations et fondations.

Suivant les circonstances, le nombre d'heures peut être fixé en dehors du barème (en-dessous ou au-dessus). Le commissaire aux comptes doit alors faire une demande de dérogation à la CRCC où il est inscrit.

## V. PUBLICITÉ

Il n'est pas totalement interdit aux commissaires aux comptes de faire de la publicité. Celle-ci doit respecter des règles très limitatives. L'article 37 du Code de déontologie l'autorise « dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information ». Celle-ci doit être discrète et ne doit pas porter atteinte aux valeurs de la profession.

Les restrictions sont précisées à l'article 36 :

« Il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers.

Leur participation à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques est autorisée dans la mesure où ils ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage. »

Les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- que l'expression en soit décente et empreinte de retenue ;
- que leur contenu ne comporte aucune inexactitude, ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur ;
- qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif.

### À retenir

- Le respect des règles de déontologie est une préoccupation quasi constante pour un commissaire aux comptes.
- Il doit s'assurer que rien ne vient restreindre son indépendance vis-à-vis de son client.
- Certaines situations sont présentées dans le Code de déontologie : interdictions, incompatibilités.
- D'autres constituent des situations à risques pour lesquelles des mesures de sauvegarde peuvent suffire à protéger l'indépendance du commissaire aux comptes : prestations antérieures, liens amicaux, etc.
- En cas de prestations antérieures, le commissaire aux comptes doit aussi vérifier qu'il n'est pas en situation d'autorévision.

## SECTION 10. EXERCICE AUTOCORRIGÉ

### Exercice 7

#### ÉNONCÉ

#### Compétences

M. Parf est sollicité pour être commissaire aux comptes d'une maison d'édition. Ni lui, ni ses collaborateurs ne connaissent ce secteur d'activité.

#### TRAVAIL À FAIRE

Quelles réponses peut-il donner ?

#### Publicité

M. Parf est sollicité pour acheter une page de publicité dans le journal de sa commune.

■ Peut-il accepter cette proposition ?

#### Confraternité

M. Tage a dû démissionner pour cause d'incompatibilité. M. Parf, suppléant prend la suite du mandat. Après avoir pris connaissance du dossier de travail de M. Tage, il a un entretien avec les dirigeants. Et, pour faire valoir ses compétences, il glisse dans la conversation que les méthodes de travail de M. Tage ne correspondent plus aux exigences des NEP.

■ Que pensez-vous de ce comportement ?

#### Non-immixtion dans la gestion

Une société fait un effort particulier en recherche et développement. Le directeur financier souhaite optimiser les sommes à immobiliser. Connaissant les compétences techniques du commissaire aux comptes, il lui demande comment déterminer aux mieux les coûts pouvant être immobilisés.

■ Quelle sera la réponse du commissaire aux comptes ?

**CORRIGÉ****Compétences**

M. Parf pourra soit décliner la proposition, soit l'accepter et faire un effort de formation pour connaître les particularités de l'activité d'édition ou encore confier la mission à un collaborateur extérieur (sous-traiter à un autre commissaire aux comptes) en attendant d'acquérir les compétences suffisantes.

**Publicité**

Sans être explicitement interdite, cette publicité ne correspond pas à la communication que peut faire un commissaire aux comptes dont les activités ne concernent pas les particuliers. M. Parf ne devrait pas accepter cette proposition.

**Confraternité**

Les règles de confraternité interdisent de dénigrer le travail d'un confrère. M. Parf ne devrait pas évoquer le travail de son confrère de façon négative pour valoriser son propre travail.

**Non-immixtion dans la gestion**

Le commissaire aux comptes ne peut pas donner de conseil sur la façon de déterminer les coûts pouvant être immobilisés ; il pourra rappeler les règles applicables et donner son avis sur une proposition de comptabilisation qui lui serait faite. Cette consultation entre dans le cadre d'une DDL (NEP-9050).

## CHAPITRE 6. LA RESPONSABILITÉ DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

**RÉSUMÉ**

Le commissaire aux comptes est soumis à des contrôles portant sur le respect des règles de déontologie et la conduite des missions.

La responsabilité du commissaire aux comptes peut être recherchée :

- en matière disciplinaire (vie privée et vie professionnelle) ;
- en matière civile (faute, préjudice, lien de causalité) ;
- en matière pénale (droit pénal des sociétés et droit pénal commun).

Les sanctions dépendent de la nature et de l'importance de l'infraction

### SECTION 1. LES CONTRÔLES ET INSPECTIONS

Les contrôles et inspections sont prévus par le Code de commerce (Livre III, titre II) et par le décret n° 68-810 du 12 août 1969 (article 66-1). La surveillance des commissaires aux comptes a pour finalité de s'assurer du « bon exercice » de la profession, dans le respect de la réglementation.

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle :

- aux **inspections**<sup>31</sup> que peuvent faire diligenter :
  - le garde des Sceaux, ministre de la Justice (avec le concours de l'Autorité des marchés financiers, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de la commission

31. Mentionnées à l'article L. 821-8.

bancaire ou de la commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance),

- l'AMF (personne faisant appel public à l'épargne ou d'un organisme de placements collectifs) ;
- à des **contrôles périodiques** organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil ;
- à des **contrôles occasionnels** décidés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales.

Les contrôles périodiques sont effectués par le H3C si le commissaire aux comptes détient des mandats d'entités d'intérêt public ou par les compagnies régionales dans les autres cas. L'Autorité des marchés financiers intervient lorsque ces contrôles sont relatifs à des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs<sup>32</sup>.

Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à cette occasion, sans pouvoir opposer le secret professionnel<sup>33</sup>.

Les **contrôles et inspections** prévus par le Code de commerce sont effectués **sur pièces ou sur place**.

Ils portent sur **les dossiers et documents** établis en application de l'article 66 du décret n° 68-810 du 12 août 1969, c'est-à-dire sur les **conditions d'exécution** de sa mission au sein des personnes contrôlées, sur **l'organisation de son cabinet**, ainsi que **sur l'activité globale** de celui-ci.

## **SECTION 2. LA RESPONSABILITÉ DISCIPLINAIRE**

La **discipline professionnelle** est organisée en deux niveaux de juridiction :

- la première instance étant la commission régionale de discipline, et ;
- la seconde instance étant le Haut Conseil du commissariat aux comptes statuant en matière disciplinaire.

L'action disciplinaire se prescrit par dix ans.

### **I. LA NOTION DE FAUTE DISCIPLINAIRE**

**Constitue une faute disciplinaire**<sup>34</sup>, passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8 du Code de commerce, **toute infraction** :

- aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice ;
- ainsi qu'au Code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le **Haut Conseil du commissariat aux comptes** ;
- toute négligence grave ;
- tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession.

Les sociétés de commissaires aux comptes sont passibles des sanctions disciplinaires dans les conditions prévues au décret. Une société peut faire l'objet de poursuites disciplinaires indépendamment de celles qui seraient intentées contre les actionnaires ou associés.

### **II. LES SANCTIONS DISCIPLINAIRES**

Les sanctions disciplinaires sont, **outre le retrait de l'honorariat** le cas échéant :

- l'avertissement ;
- le blâme ;
- l'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans ;
- la radiation de la liste.

32. Code de commerce, art. L. 821-9.

33. Code de commerce, art. L. 821-12.

34. Décret n° 69-810 du 12 août 1969, art. 88.

L'**avertissement**, le **blâme** et l'**interdiction temporaire** peuvent être assortis de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis, mais la suspension de cette peine ne s'étend pas à l'inéligibilité.

Le Haut Conseil et les chambres régionales peuvent décider de mettre à la charge du commissaire aux comptes tout ou partie des frais occasionnés par les inspections ou contrôles ayant permis la constatation des faits sanctionnés.

### III. L'EXÉCUTION DES SANCTIONS DISCIPLINAIRES

Les décisions des chambres régionales de discipline sont exécutoires après l'expiration des délais d'appel. Celles du Haut Conseil du commissariat aux comptes le sont à compter de leur notification au commissaire aux comptes.

Les commissaires aux comptes temporairement interdits ou radiés, doivent restituer aux sociétés qu'ils contrôlaient les documents qu'ils détiennent pour leur compte ainsi que les sommes déjà perçues qui ne correspondent pas au remboursement de frais engagés ou à un travail effectivement accompli.

Pendant la durée de la sanction, l'interdiction temporaire entraîne l'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes et donc de faire état de la qualité de commissaire aux comptes. Cette interdiction est définitive en cas de radiation.

## SECTION 3. LA RESPONSABILITÉ CIVILE

### I. L'OBLIGATION DE MOYENS

L'objectif du commissaire aux comptes est d'acquiescer une assurance élevée et non absolue quant à l'opinion qu'il est appelé à formuler. Son obligation est une obligation de moyen et non une obligation de résultat. Les diligences qu'il doit mettre en œuvre sont celles d'un professionnel raisonnablement diligent. Il n'a :

- ni à vérifier chacune des opérations qui relèvent du champ de ses missions ;
- ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités que ces opérations pourraient comporter.

Sa responsabilité ne peut être confondue avec celles des dirigeants sociaux de l'entité auditée. La mise en cause de la responsabilité civile des dirigeants ou du personnel de la société contrôlée n'entraîne pas celle du commissaire aux comptes.

En cas de mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes, c'est à la **partie adverse de prouver la faute**.

Le dossier de travail est souvent la seule source de preuves que le commissaire aux comptes peut fournir pour sa défense, pour montrer que les moyens mis en œuvre étaient suffisants.

### II. LA MISE EN CAUSE DE LA RESPONSABILITÉ CIVILE PROFESSIONNELLE

Cette responsabilité peut être mise en cause dans deux situations différentes :

- La responsabilité du commissaire aux comptes peut, comme celle de n'importe quel professionnel, être mise en œuvre en cas de **faute** dans l'exercice de ses fonctions. Elle est engagée lorsqu'un **lien de causalité** direct existe entre la faute éventuellement commise et le **préjudice** allégué. L'article L. 822-17 du Code de commerce pose en effet le principe de la responsabilité civile des commissaires aux comptes : ils sont **responsables**, tant à l'égard de la personne ou de l'entité que des tiers, **des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions**.
- Le commissaire aux comptes ayant l'obligation de signaler les irrégularités à l'assemblée, il est sévèrement sanctionné en cas de manquement volontaire :



« Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les dirigeants et mandataires sociaux, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas signalées dans leur rapport à l'assemblée générale ou à l'organe compétent mentionnés à l'article L. 823-1. »

Les mises en cause de la responsabilité civile du commissaire aux comptes les plus fréquentes sont :

- les difficultés financières de l'entité contrôlée, absence de procédure d'alerte ou procédure tardive ;
- les fraudes et détournements de fonds non identifiés ;
- en cas d'audit post-acquisition en cas de cession ou de prise de participation, des erreurs non identifiées ;
- certification de comptes erronés, anomalies non identifiées.

### III. L'ASSURANCE RESPONSABILITÉ CIVILE OBLIGATOIRE

Le décret du 12 août 1969 impose (article 84), pour être membre d'une compagnie régionale, à tout commissaire aux comptes d'être couvert par une **assurance garantissant la responsabilité prévue à l'article L. 822.17 du Code de commerce**, dans les limites et conditions fixées par arrêté conjoint du garde des Sceaux, ministre de la Justice, et du ministre de l'Économie et des Finances (arrêté du 13 mars 1972). La prime est recouvrée par la compagnie régionale.

## SECTION 4. LA RESPONSABILITÉ PÉNALE

Le droit pénal est d'interprétation restrictive : « pas d'incrimination sans texte ».

Deux axes de mise en cause doivent être distingués :

- celui qui concerne les infractions spéciales prévues par le Code de commerce ;
- et celui qui vise les autres infractions.

### I. LES INFRACTIONS PÉNALES DU CODE DE COMMERCE

Un commissaire aux comptes peut commettre certaines infractions dans l'exercice de sa profession. Ces infractions sont visées par les articles L. 820-5 à L. 820-7 du Code de commerce.

**Article L. 820-5** : est puni d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende le fait, pour toute personne (sanctions pénales) :

« 1° De faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue au I de l'article L. 225-219 et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article L. 225-223 ;

2° D'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions du I de l'article L. 225-219 et de l'article L. 225-223 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire. »

**Article L. 820-6** :

« Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7 500 euros (sanctions pénales) le fait, pour toute personne, **d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales**, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes. »

**Article L. 820-7** :

« Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros (sanctions pénales) le fait, pour toute personne, de **donner ou confirmer** soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes **des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont elle a eu connaissance**. »

## II. LES AUTRES INFRACTIONS

Le commissaire aux comptes peut être condamné en tant que complice des dirigeants sociaux pour des infractions visées par le Code de commerce ou par d'autres textes (bilan inexact, banqueroute frauduleuse, escroquerie...). Il peut aussi être condamné en tant qu'auteur de l'infraction (faux en écritures de commerce par exemple, violation du secret professionnel, délit d'initiés, etc.).

### **SECTION 5. LA SUSPENSION PROVISOIRE PRONONCÉE PAR LE GARDE DES SCEAUX**

La suspension provisoire d'un commissaire aux comptes, personne physique, est prononcée par le garde des Sceaux, le cas échéant, sur saisine du président de l'Autorité des marchés financiers et du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes<sup>35</sup>.

Après que l'intéressé a été mis en mesure de présenter ses observations, la suspension provisoire est une mesure pouvant intervenir :

- lorsque des faits d'une gravité particulière apparaissent de nature à justifier des sanctions pénales ou disciplinaires ;
- et que l'urgence et l'intérêt public le justifient, dès l'engagement des poursuites.

Elle cesse de plein droit dès que les actions pénale et disciplinaire sont éteintes.

Le garde des Sceaux, ministre de la Justice, peut à tout moment mettre fin à la suspension provisoire de sa propre initiative, à la demande de l'intéressé, du président de l'Autorité des marchés financiers ou du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

#### **À retenir**

- Dans l'exercice de sa profession, le commissaire aux comptes engage sa responsabilité :
  - sur le plan disciplinaire, en cas de manquement aux règles de la profession ;
  - sur le plan civil, en cas de faute entraînant un préjudice, dans la limite de son obligation de moyen ;
  - sur le plan pénal, en cas d'infraction au Code de commerce ou de complicité d'infraction.
- Les sanctions dépendent de la nature de l'infraction.
- Le commissaire aux comptes engage également sa responsabilité disciplinaire même en dehors de l'exercice de sa profession.

## **CHAPITRE 7. LES ENTITÉS CONCERNÉES PAR L'OBLIGATION DE CERTIFICATION DES COMPTES**

### **RÉSUMÉ**

La certification des comptes a d'abord concerné les sociétés commerciales puis s'est étendue à grand nombre d'entités.

Les textes légaux et réglementaires imposant la certification des comptes sont nombreux et relèvent de diverses sources, le Code de commerce n'est pas la seule référence.

L'obligation de certifier dépend du statut juridique, de la nature de l'activité, des modalités de financement ou encore de la taille. Il y a plus de cas particuliers que de règles générales.

Certaines règles ne s'imposent qu'aux entités d'intérêt public.

35. Code de commerce, art. L. 821-10.

## **SECTION 1. OBLIGATION DE CERTIFICATION**

L'obligation de certification des comptes, donc de nommer un commissaire aux comptes peut être liée au statut juridique de l'entité, à la nature ou à l'importance de son activité ou encore à ses modalités de financement.

Quand certaines entités dépassent une certaine taille, un certain volume d'activité, mesuré par le total du bilan, le total du chiffre d'affaires et l'effectif, la certification des comptes devient obligatoire.

En cas de dépassement des seuils à la hausse, le premier exercice devant être certifié, est celui du dépassement. La nomination du commissaire aux comptes pouvant avoir lieu au cours de l'exercice suivant, avant la tenue de l'assemblée générale qui approuve les comptes.

En cas de réduction de l'activité, si les seuls ne sont plus atteints, deux cas sont possibles :

- L'entité est une société commerciale. Elle doit établir des comptes annuels quel que soit le niveau de son activité. Le mandat du commissaire aux comptes ira à son terme.
- L'entité est une personne morale non commerçante. L'obligation d'établir des comptes annuels est liée à l'obligation de certification. Dans ce cas dès que conditions l'obligeant à faire certifier ses comptes ne sont plus réunies, le mandat du commissaire aux comptes cesse.

### **EXEMPLES**

La SARL Astruc a dépassé 2 des 3 seuils en 2009. Le commissaire aux comptes a été nommé en février 2010 et il a certifié les comptes de l'exercice 2009. En 2012, suite à un sinistre, la SARL Astruc est de nouveau en dessous des seuils. Le commissaire aux comptes poursuivra son mandat jusqu'à son terme, l'exercice 2014.

L'association Astus perçoit des subventions. En 2009, celles-ci ont excédé le seuil de 153 000 €. Un commissaire aux comptes a été nommé fin 2009 et il a certifié les comptes de l'exercice 2009. En 2012, le renouvellement d'une des subventions n'a pas été obtenu et le total est inférieur au seuil de 153 000 €. Le mandat du commissaire aux comptes cesse avec la certification des comptes de 2012, sauf s'il est maintenu de façon volontaire.

## **SECTION 2. ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION DE LEURS COMPTES**

L'importance accordée à la transparence de l'information financière, l'évolution du poids économique de certaines entités et le rapprochement de la comptabilité publique vers la comptabilité générale font que le nombre d'entités concernées est en augmentation.

Le changement de statut et d'organisation de certains services publics, L'évolution des obligations comptables de différentes entités nécessitent une évolution des modes de contrôle. Le contrôle de leur gestion incombe pour partie à la Cour des Comptes qui apprécie comment sont utilisés les fonds confiés à un établissement public. La certification des comptes complète le dispositif de contrôle.

Le terme « entité » est utilisé plutôt que celui d'entreprise ou de société car l'obligation de faire certifier les comptes ne s'impose pas seulement à certaines sociétés mais également à des personnes morales non commerçantes.

### **I. LES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC (EIP)**

La certification des comptes est un moyen de protection des actionnaires et en particulier de ceux qui n'ont pas de compétences particulières en matière comptable, les particuliers. C'est pourquoi, les entités, quelle que soit leur forme juridique, qui ont des relations privilégiées avec des personnes physiques, doivent être plus exigeantes en matière d'information comptable et les missions de contrôle de ces comptes sont mieux encadrées.

Ainsi, la notion **d'EIP, entité d'intérêt public** a été retenue pour qualifier les entités :

- qui reçoivent des fonds de personnes physiques, entités faisant appel publique à l'épargne, APE (sociétés anonymes) ou appel à la générosité du public, AGP (associations, par exemple)<sup>36</sup> ;
- qui gèrent des fonds appartenant à des personnes physiques (institutions de prévoyance, par exemple).

## II. LES PRINCIPALES ENTITÉS CONCERNÉES SANS CONDITIONS

La liste présentée ci-après n'est pas exhaustive. Les cas et exercices qui vous seront proposés, s'inscrivent le plus souvent dans un environnement « classique », mais d'autres situations ne peuvent être exclues.

### Statut juridique

- Société anonyme
- Société en commandite par actions, SCA
- Société d'économie mixte locale
- Sociétés coopératives ouvrières de production
- Fondations d'entreprises
- Fondations universitaires
- Associations et fondations reconnues d'utilité publique

### Activité

- Administrateurs judiciaires et mandataires liquidateurs
- Chambres de commerce et d'industrie
- Comités interprofessionnels du logement
- Intermédiaires de biens divers
- Organismes de soutien à la création d'entreprises
- Partis politiques
- Services de santé au travail

### Établissements financiers et organismes gérant des fonds pour des particuliers

- Caisses d'épargne ; caisses de mutualité agricole
- CARPA (aide juridictionnelle et maniements de fonds)
- Caisse des dépôts et consignations
- Société civile de placement immobilier (SCPI)
- Établissements de crédit ; fonds communs de placement ; SICAV
- Banque de France
- Groupement d'épargne retraite populaire
- Institutions de retraite ; institutions de prévoyance
- Sociétés d'assurance (SA et SAM)
- Sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteurs, d'artistes interprètes

## III. LES PRINCIPALES ENTITÉS CONCERNÉES – CONDITIONS DE TAILLE

Certaines entités ont un statut juridique qui les range *a priori* dans la catégorie des PME (nombre d'associés limités, pas d'opérations sur les marchés financiers, activité d'envergure régionale, etc.). Elles peuvent également atteindre une taille au-delà de laquelle elles ne peuvent plus être considérées comme de simples PME. Trois critères ont été retenus pour déterminer cette taille limite. Sont concernées les entités qui franchissent 2 des 3 seuils suivants :

- effectif : 50 salariés ;
- total du bilan : 1 550 k€ ;
- chiffre d'affaires (ou montant des ressources) : 3 100 k€.

36. La réglementation française a ajouté les entités faisant appel à la générosité du public, ce qui n'est pas prévu dans la réglementation européenne. Cette obligation supplémentaire pourrait être supprimée.

Il s'agit des :

- société en nom collectif ;
- société en commandite simple ;
- société à responsabilité limitée ;
- société européenne ;
- personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique<sup>37</sup> (sociétés civiles, associations et fondations, comités d'entreprise) ;
- entreprises publiques et établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique.

Des critères particuliers ont été fixés pour d'autres entités :

- GIE (émission d'obligations ou effectif supérieur à 100 à la clôture) ;
- mutuelles (2 seuils sur 3 : effectif 50, bilan 1 524 490 €, ressources HT : 3 048 980 €) ;
- organismes de formation (2 seuils sur 3 : effectif 3, bilan 230 k€, chiffre d'affaires : 153 k€) ;
- fonds de dotation (les ressources > 10 k€) ;
- sociétés coopératives agricoles (chiffre d'affaires > 110 k€).

La nomination du commissaire aux comptes s'impose si les seuils sont dépassés au cours de deux exercices consécutifs. Une entité qui aura dépassé les seuils en 2010 et 2011, devra nommer un commissaire aux comptes en 2012, le premier exercice certifié étant l'exercice 2012.

### Cas particulier des SAS

La loi n° 2008-776 du 4 août 2008, loi de modernisation de l'économie (LME) prévoit que, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, la nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire :

- quelle que soit sa taille, lorsque la SAS dépend d'un groupe (qu'elle contrôle une ou plusieurs sociétés ou qu'elle soit contrôlée) ;
- en cas de dépassement de deux des seuils définis dans le décret n° 2009-234 du 25 février 2009 :
 

– total du bilan :	1 000 000 €,
– CA HT :	2 000 000 €,
– nombre moyen de salariés :	20.

Les mandats en cours iront jusqu'à leur terme. Si la SAS est en dessous de ces seuils pendant les deux derniers exercices couverts par le mandat du commissaire aux comptes, son renouvellement ne sera pas obligatoire.

## IV. LES PRINCIPALES ENTITÉS CONCERNÉES – CONDITION DE MODE DE FINANCEMENT

Certaines entités peuvent avoir accès au marché financier ou à un financement par des personnes physiques. L'obligation de certification des comptes a alors pour objectif de protéger les intérêts des particuliers :

- sociétés civiles faisant appel public à l'épargne ;
- associations recevant des subventions publiques ;
- associations et fondations recevant des dons ouvrant droit au bénéfice du donateur à déduction fiscale (pour total annuel ≥ 153 k€) ;
- associations émettant des obligations.

## V. AUTRES ENTITÉS

- Les **établissements publics de l'État** soumis ou non aux règles de la comptabilité publique établissant des comptes consolidés.

37. Article L. 612-1 du Code de commerce.

- Les **universités** ayant obtenu leur autonomie de gestion.
- Les hôpitaux publics.
- Les **chambres des métiers et de l'artisanat** (loi adoptée en 2<sup>e</sup> lecture le 12 juillet 2010).
- Les **organisations syndicales et professionnelles** dont les ressources dépassent 230 000 € (progressivement entre 2010 et 2012).

### À retenir

- Défini à l'origine dans le Code de commerce, le champ d'application du commissariat aux comptes s'est élargi ses dernières années. L'introduction de nouvelles entités est encore possible.
- Quand la certification des comptes est liée à des conditions de taille, le franchissement à la baisse des seuils n'entraîne pas systématiquement la fin du mandat.
- Des règles particulières s'appliquent aux EIP, entités d'intérêt public.

## TITRE 3. ANALYSE DES RISQUES ET CONTRÔLE INTERNE

### CHAPITRE 1. L'ANALYSE DES RISQUES

#### RÉSUMÉ

**Contrôle interne.** La capacité d'une entreprise à réaliser ses objectifs dépend, entre autres, de sa capacité à identifier les risques liés à ses activités et à mettre en œuvre les moyens de les maîtriser.

Elle doit donc procéder à l'analyse des risques à la fois par rapport à son environnement, aux choix d'organisation et par rapport aux règles de fonctionnement qu'elle s'impose.

**Contrôle externe.** Pour identifier les éventuelles d'anomalies significatives présentes dans les comptes, l'auditeur doit s'interroger sur les facteurs de risques, la probabilité de survenance des anomalies à la fois par rapport à l'environnement et à l'organisation interne (**risque inhérent**) et par rapport aux modalités de travail (**risque lié au contrôle**).

#### SECTION 1. LES ENJEUX DE L'ANALYSE DES RISQUES

##### I. DU POINT DE VUE DE L'ENTREPRISE

Les dirigeants d'une entreprise ou d'un organisme ne peuvent pas tout maîtriser.

« Gérer les risques est donc inhérent à tout type de management et c'est une préoccupation logique pour tout manager. Au fond, puisqu'on considère que les investisseurs attendent une rémunération qui dépend d'une prime de risque, garder la maîtrise des risques, c'est garder la possibilité d'investir. Ne pas maîtriser ces risques, c'est se condamner à rendre, un jour ou l'autre, l'argent aux actionnaires et c'est se condamner à enclencher des processus catastrophiques. »<sup>38</sup>

38. Henri Bouquin, Introduction à la table ronde : *Le risk management : tout le monde en parle, mais que fait-on ?*, 2003.

La maîtrise des risques est tout l'enjeu du contrôle interne et la mesure de cette maîtrise celui de l'audit interne.

L'appréciation des risques par les dirigeants dépend de l'activité et des objectifs qui sont fixés. Ils doivent prendre en compte deux types de risques :

- le risque opérationnel, la possibilité qu'un objectif ne soit pas atteint ;
- le risque comptable, la mauvaise traduction d'un fait dans les livres, ou la mauvaise présentation des comptes.

## II. DU POINT DE VUE DE L'AUDITEUR

Pour identifier les anomalies significatives que peuvent éventuellement contenir les comptes annuels, il faut savoir où chercher. L'auditeur doit donc déterminer les zones de risques, telles que l'entreprise a pu les identifier et évaluer la qualité du contrôle interne, c'est-à-dire sa capacité à maîtriser les risques.

Pour atteindre cet objectif, il prend en compte deux types de risques :

- le risque inhérent, lié à l'activité et à son environnement ;
- le risque lié au contrôle, lié au degré de maîtrise des risques inhérents par la direction.

## III. LA DÉMARCHÉ GÉNÉRALE

Les objectifs des dirigeants et des auditeurs ne sont pas les mêmes, les décisions et les actions ne sont pas les mêmes, mais ils ont des préoccupations communes :

- Quels sont les risques auxquels l'entreprise ou l'organisme est confronté ?
- Quels sont les moyens mis en œuvre pour éviter ou réduire les effets potentiels de ces risques ?

En matière comptable et financière, que l'on soit dirigeant ou auditeur, il faut donc se poser, dans l'ordre, les bonnes questions :

- Où sont les sources d'anomalies ?
- Quels sont les facteurs favorables à la survenance des anomalies ?
- Quelles sont les procédures à mettre en place ou mises en place pour :
  - éviter les anomalies ?
  - détecter les anomalies survenues ?
  - redresser les anomalies ?
- Les activités de contrôle incluses dans les procédures reposent-elles sur les mesures adéquates ?
- Ces activités de contrôle ont-elles l'efficacité requise ? En toutes circonstances ?

Une question reste la préoccupation seule de l'auditeur :

- Les dirigeants ont-ils bien pris en compte les risques auxquels l'entreprise est confrontée ?
- Les activités de contrôle témoignent-elles de la conscience qu'ont les dirigeants de l'origine, des modes de propagation et de la gravité des conséquences des anomalies potentielles ?

Une autre façon de formuler la démarche est de distinguer :

- le facteur de risque, situation, élément constituant un risque ;
- et le catalyseur de risque, qui est l'élément susceptible de déclencher l'anomalie.

### EXEMPLE

Dans un magasin, la caisse peut être ouverte par n'importe quel salarié, ce qui accroît le risque d'une erreur de caisse. Cette organisation est facteur de risque. L'absence de contrôle journalier de la caisse, l'absence d'une identification des personnes ayant enregistré les opérations de caisse est le catalyseur si une erreur de caisse survient, qu'elle soit involontaire ou non, elle ne sera pas identifiée.



## SECTION 2. L'ENTREPRISE ET LES RISQUES

Pour identifier les risques auxquels est confrontée une entité, celle-ci peut être analysée de deux façons différentes :

- **Vue de l'extérieur**, l'entreprise est analysée dans ses relations avec son environnement économique, juridique, etc. Cette approche permet d'identifier les points sensibles, les zones de risques qui seront directement liés à cet environnement.
- **Vue de l'intérieur**, l'entreprise est analysée comme un système tourné vers des objectifs à atteindre. Le fonctionnement interne, les choix d'organisation se retrouvent dans la façon dont sont structurées les différentes fonctions de l'entreprise. Cette approche permet de comprendre comment elle fait face aux risques auxquels elle est confrontée.

### I. L'ENTREPRISE, AGENT ÉCONOMIQUE

L'entreprise peut être définie comme un agent économique qui opère en milieu concurrentiel dans une conjoncture donnée.

Dans cette optique, l'analyse de l'entreprise et des risques auxquels elle peut être confrontée porte principalement sur :

- l'**objet social**, que son activité reflète ;
- les **produits** ou les **services**, plus ou moins vulnérables à l'obsolescence et aux effets de mode, voire à une équipe (homme clé, savoir-faire...) ;
- le **marché** sur lequel s'exerce l'activité, et une pénétration qui se mesure en « parts de marché » ;
- les **ressources**, humaines (compétences et savoir-faire), matérielles, le système d'information ;
- le **milieu légal et réglementaire**, avec, notamment, le cas échéant, une dimension environnementale plus ou moins importante ;
- l'**environnement opérationnel** dont dépend la pérennité (principaux clients, fournisseurs, partenaires, parties liées...) ;
- les **financements** (associés, organismes financiers, autofinancement...) ;
- la **structure**, l'**organisation** chargée d'appliquer les politiques correspondant à la stratégie définie ;

Chacune de ces caractéristiques devra être prise en compte dans le dispositif de contrôle interne qui sera mis en place.

### II. L'ENTREPRISE, UNE ORGANISATION TOURNÉE VERS UN OBJECTIF

Chaque entreprise s'organise en services suivant la répartition des rôles et des responsabilités tels qu'ils ont été décidés par la direction. Le mode de fonctionnement, la communication entre les différents services dépendent de cette organisation. Les procédures mises en place traduisent concrètement ces différents éléments et les priorités qui ont été déterminées. Les objectifs du contrôle interne découlent directement de cette organisation.

D'une façon générale, quelle que soit l'entreprise concernée, on retrouve toujours les mêmes **fonctions** qui peuvent être décrites ainsi :

**ACHAT** (de biens et services), qui est en relation avec les fournisseurs.

**Rôle** : Assurer, dans des conditions compétitives, un approvisionnement conforme aux critères retenus, disponible dans les formes et délais requis et contrôlable.

**PRODUCTION**, cheville ouvrière de la fabrication des produits et pièces détachées.

**Rôle** : Mettre à disposition du marché, au rythme et dans les délais requis, avec la qualité exigée, les produits dont la fabrication lui est confiée, dans les conditions de coût de revient fixées.

**MARKETING**, qui est en veille active pour le secteur d'activité et ses débouchés.

**Rôle** : Identification des marchés potentiels et de leurs besoins et adaptation des produits & services et des méthodes commerciales, communication.

**VENTE**, réalisation du chiffre d'affaires et relations avec les clients.

**Rôle** : Promotion et commercialisation ; tarification.

**LOGISTIQUE**, charnière entre l'entreprise, ses approvisionnements, ses livraisons.

**Rôle** : Assurer les flux de transport, réaliser la meilleure cohérence possible des flux physiques (distribution, entreposage, stockage et contrôle des stocks, manutention, conditionnement). Cette fonction concerne les achats et les ventes.

**PERSONNEL**, gestion des ressources humaines, en prise directe sur le climat social et la culture d'entreprise, l'adaptation aux métiers, la mobilité...

**Rôle** : Assurer, de manière qualitative et quantitative, le niveau et la répartition des effectifs/qualifications nécessaires à l'activité et aux évolutions prévisibles du rythme et de la nature de cette activité. Assurer l'administration et la paie du personnel, et les obligations déclaratives.

**INFORMATIQUE**, responsable des systèmes d'information et de gestion.

**Rôle** : Définir, mettre en place et adapter l'organisation du traitement et des échanges automatisés des données et de l'information ; en assurer le bon fonctionnement, la maintenance et l'évolution technique et opérationnelle.

**COMPTABLE**, pôle de convergence de toutes les informations concernant la vie de l'entreprise, sous forme chiffrée.

**Rôle** : Assurer le rassemblement, l'analyse, le classement et l'enregistrement des données comptables. Établir les états financiers et comptables légaux. Respecter les obligations déclaratives. Analyser de ces informations, mettre en œuvre le contrôle de gestion.

**FINANCIÈRE**, en charge de l'adéquation des financements aux besoins, et de l'information financière.

**Rôle** : Prévoir, assurer et gérer les capitaux et la trésorerie. Préparer et diffuser l'information financière.

**RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT**, laboratoire du devenir de l'activité.

**Rôle** : Assurer un niveau de compétences permettant à l'entreprise de développer les idées, produits, moyens de production, outils et revenus nécessaires à la permanence et au renouveau de son activité.

**CONTRÔLE INTERNE**, sécuriser l'ensemble de ces fonctions, assurer la cohésion de l'ensemble.

**Rôle** : Organiser le fonctionnement quotidien de l'entreprise par la mise en place de procédures, en vérifier la bonne application. Analyser l'organisation et ses évolutions pour adapter en permanence son mode de fonctionnement.

### **SECTION 3. RISQUE OPÉRATIONNEL – RISQUE INHÉRENT**

La terminologie, les formulations vont être différentes que l'on se place du côté des dirigeants ou du côté de l'auditeur, mais il s'agit toujours de la même réalité.

#### **I. DÉFINITION DU RISQUE INHÉRENT**

Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

« 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 inhérent** est le risque intrinsèque à une entité donnée. Il dépend :

- de la nature de l'activité et de la complexité des opérations ;
- de l'organisation de l'entreprise et de la qualité des dirigeants.

## II. LES FACTEURS DE RISQUE

Les éléments à prendre en compte pour évaluer le risque inhérent ne sont pas détaillés dans la norme NEP-315. La norme 2-301 « Évaluation du risque et contrôle interne », norme applicable avant l'homologation de la NEP-315, indiquait de prendre en compte les éléments suivants :

### A. AU NIVEAU DES COMPTES PRIS DANS LEUR ENSEMBLE

- Critères concernant la direction :
  - l'intégrité de la direction ;
  - l'expérience et les compétences des dirigeants ;
  - les changements au sein de l'équipe de direction intervenus durant l'exercice ;
  - les pressions inhabituelles exercées sur la direction (notamment les circonstances qui pourraient l'inciter à présenter des comptes inexacts).
- Critères concernant la structure juridique :
  - la complexité dans la détention de son capital ;
  - l'importance des parties liées.
- Critères concernant l'activité :
  - la nature des activités de l'entité (l'obsolescence technologique potentielle de produits ou de services, le nombre de centres de production et la dispersion de leur implantation géographique) ;
  - les conditions économiques et concurrentielles mises en évidence par les tendances et les ratios financiers, l'évolution du marché ;
  - les innovations technologiques ;
  - les pratiques comptables du secteur.

#### EXEMPLES

##### 1. Critères concernant la direction

Les associés d'une société à caractère familial viennent de vendre la majorité de leur part à un grand groupe intéressé par la clientèle de cette société. Suite au rachat, des licenciements ont eu lieu et certains salariés ont engagé une procédure au prud'homme.

À la clôture du premier exercice au sein du groupe, le directeur financier ne souhaite pas, pour des raisons stratégiques, que cette nouvelle filiale présente un résultat déficitaire, les capitaux propres étant à peine égaux au montant du capital.

Cette attitude va avoir une incidence sur l'évaluation des provisions pour litige qui pourraient être sous-estimées.

##### 2. Critères concernant la structure juridique

Une société commercialise en France des produits canadiens. Tous les achats sont effectués auprès des sociétés du groupe. Le capital de cette société, filiale du groupe canadien, appartient exclusivement à d'autres sociétés du groupe. Les actionnaires comptent sur une distribution de dividendes.

Cette situation pourrait conduire à des anomalies dans les comptes telles que : non-exhaustivité de la comptabilisation des achats, facturation de prestations fictives intersociétés.

##### 3. Critères concernant l'activité

Une association gère un centre de loisir financé par des subventions. Elle a dépassé les seuils qui l'obligent à faire certifier ses comptes. Les conventions annuelles prévoient que les éventuels dépassements de budget ne seront pas financés.

Cette association entretiendra de meilleures relations avec ses financeurs si elle présente des comptes équilibrés. Elle pourra être amenée à sous estimer ses charges et ses dettes, tels que la dette provisionnée pour congés à payer, les engagements de retraite.

**AUTRES EXEMPLES**

Nature de l'activité	Risque inhérent	Incidence sur les comptes
Carrières, exploitation minière	Risques liés à l'environnement, volatilité des cours des matières premières	Provisions pour remise en état, pour restauration des sols ; provisions réglementées
Grande distribution	Manipulation des espèces, démarque inconnue ; Importance des placements financiers	Exhaustivité des ventes ; valorisation des titres à la clôture
Industrie agroalimentaire	Sécurité alimentaire, règles d'hygiène, caractère périssable des produits	Évaluation des stocks, des en-cours de production
Industrie pharmaceutique	Durée limitée de la protection des brevets, Rentabilité des produits ; Importance de la recherche	Durées d'amortissement de certains équipements, valorisation des frais de recherche et développement, à l'actif ou en charge
Bâtiment, travaux publics	Durée de réalisation des contrats	Évaluation des contrats en cours à la clôture, méthode à l'achèvement ou à l'avancement
Industrie de la mode	Durée de vie très limitée des produits	Dépréciation des stocks

**B. AU NIVEAU DU SOLDE DES COMPTES ET DES CATÉGORIES D'OPÉRATIONS**

- Les comptes pouvant comporter des anomalies ;  
Ex. : ceux enregistrant des écritures de redressement au titre d'exercices antérieurs, ceux reposant en grande partie sur des estimations telles les provisions.
- La complexité des opérations sous-jacentes ou d'autres événements qui peuvent nécessiter l'intervention d'un expert ;  
Ex. : instruments financiers complexes, valorisation des engagements de retraite avec une méthode actuarielle.
- Le degré de jugement intervenant dans la détermination des valeurs d'inventaires ;  
Ex. : évaluation du degré d'avancement des encours de production ou de contrats à long terme, dépréciation de stocks.
- La vulnérabilité des actifs aux pertes ou aux détournements ;  
Ex. : des actifs attractifs ou faciles à détourner tels que la trésorerie.
- L'enregistrement d'opérations inhabituelles ou complexes, notamment à la clôture de l'exercice ou à une date proche ;  
Ex. : évaluation de l'impact d'un changement de méthode sur les exercices antérieurs.
- Des opérations non soumises aux traitements habituels ;  
Ex. : présence de créances inhabituelles de collectivités publiques avec des délais de règlement plus long que les autres clients. La provision pour dépréciation ne sera pas évaluée suivant les mêmes critères.

**SECTION 4. LE RISQUE LIÉ AU CONTRÔLE****I. DÉFINITION DU RISQUE LIÉ AU CONTRÔLE**

Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

« 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 lié au contrôle** correspond aux faiblesses du contrôle interne ou à ses défaillances. Est en cause l'efficacité de la prévention ou de la détection et de la correction des anomalies significatives par les systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité.

Le risque lié au contrôle correspond à :

- Un défaut de procédure ou à une procédure inadéquate.

### EXEMPLE

Le courrier est ouvert par le secrétariat. Les factures fournisseurs sont distribuées à tous les responsables des services concernés pour validation. Les responsables apposent leur visa et le « bon à payer ». Les factures sont ensuite transmises au service comptable qui les enregistre et prépare les règlements.

En cas de litige avec un fournisseur, des factures peuvent rester bloquées dans un service et ne pas être transmises au service comptable. L'exhaustivité des enregistrements n'est pas assurée par cette procédure. La procédure de validation des factures fournisseur n'est pas satisfaisante.

- Une procédure mal appliquée.

### EXEMPLE

La procédure prévoit que les factures fournisseurs sont d'abord transmises au service comptable qui les enregistre puis les transmet aux responsables des différents services pour validation et « bon à payer ». Les règlements sont effectués au 10 et 20 de chaque mois. Certains responsables de service tardent à retourner les factures validées au service comptable. En fin d'exercice, des avoirs à recevoir peuvent être comptabilisés par erreur ou omis, faute d'avoir obtenu les factures validées en temps voulu.

- Des procédures de détection et de correction des anomalies.

### EXEMPLE

Dans la première situation, on peut envisager de demander à la personne qui ouvre le courrier de tenir un chrono des factures fournisseurs avec le nom de la personne ou du service destinataire et la date de réception du courrier. Ce fichier, mis à disposition du service comptable est complété lorsque les factures lui parviennent avec « le bon à payer », ce qui permettrait d'identifier les factures restées en souffrance dans un service et de faire des relances en interne.

Dans la deuxième situation, on peut envisager de rapprocher les factures retournées par les différents services du journal d'achat pour identifier les factures manquantes, en utilisant éventuellement une extraction du journal dans un tableur.

## II. LES FACTEURS DE RISQUE

La NEP-315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes » cite les principaux éléments à retenir pour estimer le risque lié au contrôle :

- « **L'environnement de contrôle**, qui se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- 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 ;
- 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 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** ;

- 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 ;
- 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 personnes constituant le gouvernement d'entreprise 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. »

### EXEMPLES

#### 1. Environnement de contrôle et identification des risques

Un hôtel-restaurant ouvert toute l'année emploie du personnel temporaire, étudiant ou stagiaire pendant les périodes de forte activité. Une partie des clients règle leur facture en espèces. Compte tenu de la forte rotation des salariés, l'auditeur cherchera à connaître les procédures mises en place pour toutes les opérations en espèces : autorisation d'accès à la caisse, au coffre, procédure de facturation, etc.

#### 2. Procédures de contrôle interne et actions correctives

La procédure de suivi de la trésorerie prévoit que les rapprochements bancaires soient visés par le responsable de la comptabilité, M. Vibien. L'auditeur remarque en avril qu'un virement datant de janvier n'est toujours pas débité. Après avoir fait les recherches nécessaires, il constate que le fournisseur a été réglé par chèque et que le virement enregistré n'a jamais été envoyé à la banque. Cette situation correspond à une erreur dans l'utilisation du module informatique de règlement des fournisseurs. Le fait que M. Vibien n'ait pas détecté ce dysfonctionnement montre que la procédure n'est pas correctement appliquée et que la mesure corrective qui aurait consisté à demander au service informatique une modification du logiciel n'a pas été engagée.

#### 3. Élaboration et communication de l'information financière

Un logiciel permet d'établir les comptes annuels à partir de la balance générale. Les tableaux de l'annexe sont partiellement automatisés, les commentaires sont rédigés par le directeur financier, M. Toufai. La société a souscrit plusieurs contrats de crédit-bail dont un crédit-bail immobilier concernant le siège de la société. Les informations, devant être publiées sur ces contrats, sont préparées par le service de comptabilité générale grâce à un module informatique spécifique. M. Toufai effectue les contrôles nécessaires qu'il consigne par écrit et rédige lui-même les commentaires nécessaires à la bonne compréhension de ces opérations. L'auditeur pourra vérifier les contrôles effectués par M. Toufai et la cohérence entre les montants et les commentaires.

### À retenir

- L'analyse de l'environnement de l'entreprise permet d'identifier les risques opérationnels (du point de vue de l'entreprise) ou **risques inhérents** (du point de vue de l'auditeur).
- Les mesures mises en place pour maîtriser les risques opérationnels et assurer la bonne traduction dans les comptes des opérations et transactions réalisées par l'entité constituent le **contrôle interne**.
- L'auditeur s'assure que le contrôle interne est bien adapté à l'entité auditée et qu'il fonctionne correctement, ce qui lui permet de mesurer les **risques liés au contrôle**.



- La prise en compte d'un risque c'est à la fois la prise en compte des facteurs de risques (leur origine) et des éléments ou événements qui peuvent faire d'un potentiel une réalité (survenance de l'anomalie).

## SECTION 5. EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### Vrai ou faux ?

#### QUESTIONS

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. L'analyse des risques ne concerne que l'auditeur.
2. L'organisation d'une entreprise ne dépend que des choix de la direction.
3. Toute activité comporte des risques.
4. Le risque lié au contrôle dépend du risque inhérent

#### RÉPONSES

1. Faux : La direction de l'entreprise doit avoir analysé les risques pour mettre en place les mesures adéquates.
2. Faux : L'organisation d'une entreprise dépend également des risques inhérents identifiés.
3. Vrai : Toute activité comporte des risques. L'analyse des risques est incontournable.
4. Vrai : C'est en fonction des risques inhérents identifiés que l'entreprise met en place des contrôles qui ne sont pas eux-mêmes exempts de risques.

### Exercice 8

#### ÉNONCÉ

Une société fabrique des plats cuisinés diététiques. Elle vend ses produits à des commerçants et a récemment ouvert une boutique de vente directe.

#### TRAVAIL À FAIRE

Dans les situations suivantes, à quel risque inhérent répondent les mesures prises ?

1. L'accès des zones de stockage de produits alimentaires est interdit à toute personne étrangère au service.
2. Les droits d'accès aux logiciels sont protégés par les mots de passe.
3. Le décompte des espèces en caisse doit être effectué tous les jours.
4. En bout de chaîne de production, les produits subissent un contrôle qualité.

#### CORRIGÉ

#### Identification des risques inhérents

1. L'accès des zones de stockage de produits alimentaires est interdit à toute personne étrangère au service : respect des règles d'hygiène et risques de perte de marchandises, pour réduire le risque inhérent aux activités utilisant des produits alimentaires.
2. Les droits d'accès aux logiciels sont protégés par les mots de passe : confidentialité des informations stockées par rapport à la concurrence et aux données relatives aux salariés, risque inhérent à toute organisation.
3. Le décompte des espèces en caisse doit être effectué tous les jours : risque de vol, risque inhérent à la présence d'espèces.



4. En bout de chaîne de production, les produits subissent un contrôle qualité : risque de mal façon, risque de litige avec les clients, coût du service après-vente, mise en œuvre de la garantie, risque inhérent à toute activité de production industrielle.

## CHAPITRE 2. GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET GOUVERNANCE

### RÉSUMÉ

La responsabilité de l'entreprise, sa gestion son administration sont assumés par des personnes à différents niveaux : l'assemblée générale fixe les grandes orientations qui sont traduites en projets par le conseil d'administration et mises en œuvre par la direction. Ainsi chacun à son niveau, chaque « organe » intervient dans le gouvernement de l'entreprise.

Des délégations de pouvoir sont également définies. Dans certaines entreprises, le comité d'audit prend en charge cette fonction qui relève du conseil d'administration.

Les moyens et les règles que s'imposent ces différents organes forment la gouvernance, principes de gestion et de direction.

La qualité du contrôle interne dépend de la qualité du gouvernement d'entreprise et de la gouvernance.

### SECTION 1. DÉFINITION DU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Le gouvernement d'entreprise est l'ensemble des instances chargées de la direction chacune ayant une fonction particulière. D'une façon générale, il s'agit de :

- **L'organe délibérant** (assemblée générale...). Il est chargé de définir les grandes orientations, les axes stratégiques, il approuve les comptes et donne quitus de la gestion de la société.
- **L'organe chargé de l'administration** (conseil d'administration...). Il est chargé par l'assemblée générale de la traduction opérationnelle des grandes orientations, il assure la gestion du patrimoine de la société et est responsable du contrôle interne.
- L'organe de surveillance (conseil de surveillance...)
- **Des comités spécialisés** (comité d'audit...). Ces comités sont composés de membres du conseil d'administration. Le comité d'audit est plus particulièrement en charge du contrôle interne et des relations avec le commissaire aux comptes.
- **L'organe chargé de la direction** (directoire, PDG, DG, délégué, gérant, président de SAS...). Il est chargé de la mise en œuvre des décisions stratégiques et du bon fonctionnement de l'entreprise dans son activité quotidienne.

➡ La communication du commissaire aux comptes avec le gouvernement d'entreprise est développée au titre 4, chapitre 7.

### SECTION 2. LE COMITÉ D'AUDIT

Les entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 du Code de commerce ont l'obligation de mettre en place un comité spécialisé (comité d'audit). Les autres entités peuvent toujours se doter volontairement d'un tel comité.

Cette obligation a été introduite par la directive européenne sur le contrôle légal des comptes. L'article 41 de cette directive est consacré au comité d'audit. Il prévoit :

- « 1. Chaque entité d'intérêt public doit être dotée d'un comité d'audit. [...] »
2. Sans préjudice des responsabilités des membres de l'organe d'administration, de gestion ou de surveillance ou des autres membres nommés par l'assemblée générale des

actionnaires de l'entité contrôlée, le comité d'audit est notamment chargé des missions suivantes :

- a) suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- b) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne, le cas échéant, et de gestion des risques de la société ;
- c) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- d) examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.

3. La proposition de l'organe d'administration ou de l'organe de surveillance d'une entité d'intérêt public relative à la nomination du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est fondée sur une recommandation du comité d'audit.

4. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait rapport au comité d'audit sur les aspects essentiels touchant au contrôle, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

[5...] »

### **SECTION 3. LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE**

La gouvernance est une notion relativement récente, dont les contours ne sont pas précis. La gouvernance peut être définie comme l'ensemble des moyens dont dispose le gouvernement d'entreprise pour gouverner. Cet énoncé ne rend pas totalement compte de la réalité de la gouvernance d'entreprise.

Pierre Vernimmen, Pascal Quiry et Yann Le Fur, dans leur ouvrage *Finances d'entreprises* (2005), donnent la définition suivante :

« Dans une acceptation large, la gouvernance d'entreprise représente l'organisation du contrôle et de la gestion de l'entreprise. Elle recouvre alors :

- La définition du cadre juridique de l'entreprise et notamment l'organisation. Le fonctionnement, les droits et responsabilités des assemblées générales d'actionnaires, des organes sociaux de la direction des entreprises (conseil d'administration ou directoire et conseil de surveillance).
- Les règles de nomination des dirigeants et des administrateurs.
- Les règles de gestion de leurs éventuels conflits d'intérêts.
- L'organisation des contrôles sur la gestion et le fonctionnement de l'entreprise : contrôles internes, contrôles réglementaires, commissaires aux comptes.
- Mais également les droits et responsabilités des autres « stakeholders » (créanciers, clients, fournisseurs, employés).
- Voire la communication financière de l'entreprise et le rôle et la responsabilité des analystes externes : analystes financiers, agence de notation et des conseils financiers et juridiques.

De façon plus étroite le terme gouvernance d'entreprise est utilisé pour désigner l'articulation qui existe entre l'actionnaire et les dirigeants de la société. Dans cette optique, les développements sur la gouvernance d'entreprise tournent ainsi principalement autour du rôle et du fonctionnement du conseil d'administration ou de surveillance.

Pour notre part, nous retiendrons que la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes et des procédures qui encadrent les décisions de création et de répartition de la valeur. Ils concernent quatre domaines principaux : le droit des actionnaires, la transparence de l'information, les organes de gestion et de contrôle et l'alignement des rémunérations.

Il convient de souligner à ce stade que la gouvernance d'entreprise est un système qui est nécessairement différent selon l'entreprise, son actionnariat, sa nationalité. Il n'est pas de bonne ou de mauvaise gouvernance d'entreprise. Il n'y a que des gouvernances d'entreprise qui permettent ou non en pratique de donner confiance aux investisseurs sur la façon dont les décisions sont prises dans l'entreprise dans le respect ou non de cinq principes : l'efficacité, la responsabilité, la transparence, l'équité et l'éthique. »

## SECTION 4. LES DISPOSITIONS DE LA LOI DE SÉCURITÉ FINANCIÈRE (LSF)

La mise en place d'un contrôle interne adapté et efficient est de la responsabilité de l'entreprise. Le commissaire aux comptes, dans le cadre de sa mission, doit évaluer le contrôle interne, en identifier les faiblesses dans le but d'orienter ses travaux. Certaines entreprises pouvaient avoir tendance à se décharger d'une partie de leur responsabilité sur le commissaire aux comptes dans ce domaine.

**La Loi de sécurité financière** (Loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003, art. 112 et 120) a, sans pour autant la définir, donné une place légale à la notion de contrôle interne. Les dispositions introduites dans les articles L. 225-37 et L. 225-68 ou L. 26-10-1 du Code de commerce, imposent, dans les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne :

- Au **président du conseil d'administration ou de surveillance** de « rendre compte », dans un rapport joint au rapport de gestion annuel destiné à l'assemblée :
  - des conditions de préparation et d'organisation des **travaux du conseil** ;
  - ainsi que **des procédures de contrôle interne** et de gestion des risques mises en place par la société ;
  - les limitations apportées au pouvoir du directeur général ;
  - les choix en matière de gouvernement d'entreprise, référence ou non à un code ;
  - les modalités particulières relatives à la participation des actionnaires à l'assemblée générale.
- Et aux **commissaires aux comptes** de présenter leurs observations sur le rapport en question, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

La NEP-9505 « Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président » précise le rôle du commissaire aux comptes et les diligences qu'il doit mettre en œuvre, après avoir rappelé les obligations du président des sociétés concernées.

- ➡ Le rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président est présenté au titre 4, chapitre 8.

Ces dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003 et concernaient, à l'origine, à toutes les sociétés anonymes. Pour aider les entreprises à remplir leurs obligations, les associations représentatives des entreprises (Ansa, Medef, Afep) ont émis des avis et recommandations et l'AMF a publié le 23 janvier 2004 ses orientations sur le contrôle interne, élaborées après concertation avec ces associations et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Le rapport du président est considéré comme l'occasion de donner une vision claire des procédures de contrôle interne mises en place pour protéger le patrimoine et préserver les actifs de l'entreprise, et de renforcer la confiance des investisseurs, sans devoir cependant entraîner de coûts inutiles ni se traduire par une surproduction d'informations illisibles pour la majorité des lecteurs. L'enjeu interne étant que :

« La formalisation des procédures de contrôle interne et des délégations et autorisations à l'occasion de l'établissement du rapport du président peut permettre, le cas échéant, d'en vérifier le caractère effectif et de renforcer la sécurité juridique de l'entreprise. »

Bien que l'un des objectifs du contrôle interne soit de prévenir et maîtriser les risques résultant de l'activité de l'entreprise et les risques d'erreurs ou de fraudes, en particulier dans les domaines comptable et financier, le contrôle interne, pas plus, d'ailleurs, que n'importe quel système de contrôle en général, ne peut fournir une garantie absolue que tous les risques sont totalement éliminés.

En l'état des textes, le contenu du rapport du président est descriptif. Cette obligation devrait conduire les entreprises à se doter progressivement des moyens leur permettant, de porter une appréciation sur l'adéquation et sur l'efficacité de leur contrôle interne et de détecter le cas échéant les mesures éventuelles à mettre en œuvre pour remédier aux déficiences.

- ➡ Le modèle de rapport proposé par Medef/Afep est présenté en **annexe 6**.

## SECTION 5. ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL DU CONTRÔLE INTERNE

La mise en place du contrôle interne va dépendre de l'ensemble des comportements au sein de l'entité concernée, du degré de sensibilisation de la direction – gouvernement d'entreprise inclus –, dont les éléments essentiels sont les suivants :

- la philosophie et le style de direction ;
- la fonction du conseil d'administration et de ses comités ;
- la structure de l'entité et les méthodes de délégation de pouvoirs et de responsabilités ;
- le système de contrôle de la direction comprenant la fonction d'audit interne, les politiques et les procédures relatives au personnel ainsi que la répartition des tâches.

### À retenir

- Le gouvernement d'entreprise est constitué de toutes les instances qui participent aux prises de décision, qui engagent l'entreprise vis-à-vis des tiers. Il s'agit le plus souvent de l'assemblée générale, du conseil d'administration et de la direction.
- Le conseil d'administration peut mettre en place des comités chargés de certains aspects de la gestion dont le comité d'audit.
- Connaître la gouvernance d'une entreprise c'est connaître ses principes de gestion et de direction, ce qui permet de mieux appréhender l'évaluation du contrôle interne.
- L'environnement général du contrôle interne est de la responsabilité du gouvernement d'entreprise.

## CHAPITRE 3. LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE INTERNE

### RÉSUMÉ

Le contrôle interne est un outil au service du gouvernement d'entreprise, c'est un outil de gouvernance.

Dans les grandes entreprises, le contrôle interne est confié à un service particulier. Dans les entreprises de taille moyenne ou petite, cette fonction est directement entre les mains du chef d'entreprise.

Le service de contrôle interne a pour objectif de s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation et de l'efficacité des mesures de protection du patrimoine.

Les principaux outils de service de contrôle interne sont la formalisation de l'organisation de l'entreprise, la séparation des fonctions et le manuel des procédures qui permet de décrire et de faire le suivi du fonctionnement de l'entreprise, la vérification de la bonne application des procédures mises en place.

Comme tout système, le contrôle interne a ses propres limites (coût, facteur humain, inadaptation ou non application des procédures). Il doit suivre les évolutions de l'entreprise et de son environnement.

- Le contrôle interne est défini au titre 1, chapitre 1.

## SECTION 1. LES PETITES ENTITÉS

Les petites entités ne sont pas en mesure de mettre en œuvre les mêmes contrôles internes que les grandes pour des raisons d'effectifs, de qualification et de moyens. Les procédures écrites sont plutôt rares et souvent succinctes. Le plus souvent, elles sont informelles et susceptibles d'être peu stables. Dans la pratique quotidienne, le charisme du chef d'entreprise a une influence dominante.

Les procédures comptables sont souvent appliquées par un nombre restreint de personnes, polyvalentes, chargées à la fois de responsabilités opérationnelles et de contrôle, et la séparation des tâches fait alors défaut ou est très limitée. L'insuffisance de séparation des tâches peut être compensée par un système de contrôle pris en charge directement par le propriétaire/di-geant qui s'appuie sur sa connaissance personnelle de l'entité et sa participation active à l'exploitation.

## **SECTION 2. LE SERVICE DE CONTRÔLE INTERNE**

### **I. L'OBJECTIF DU SERVICE DE CONTRÔLE INTERNE**

Un service de contrôle interne ne poursuit pas les mêmes objectifs qu'un service de contrôle de gestion.

Le service de contrôle de gestion a pour fonction et finalité de s'assurer que les objectifs en matière de coût, de production, de qualité de cette production, respect des délais, etc. sont bien atteints. Il a à sa disposition des outils de suivi et contrôle de l'activité (tableaux de bord).

Le service de contrôle interne a pour fonction de s'assurer que les objectifs en matière d'organisation du travail, de sécurité des biens, des personnes et des informations et de partage des responsabilités sont bien atteints. Il s'intéressera aux modalités de fonctionnement de l'entreprise, respect des délégations de pouvoirs (qui peut signer des contrats, qui peut engager des dépenses, jusqu'à quel montant), limitation des accès à certaines zones (lieu de stockage, service du personnel où sont conservées des données confidentielles) ou à certaines informations (montant des rémunérations, noms de certains fournisseurs ou clients), etc.

Le contrôle interne a donc pour mission de s'assurer du bon fonctionnement d'une entreprise ou d'un organisme à la fois dans ses relations avec son environnement et dans ses relations internes. Il est garant de la sécurité des processus décisionnels de l'entreprise.

### **II. LES OUTILS DU CONTRÔLE INTERNE**

Pour atteindre ces objectifs et remplir sa mission le service de contrôle interne a différents outils à sa disposition :

- Un **plan d'organisation**. Il est indispensable de savoir comment les responsabilités liées aux différentes fonctions de l'entreprise sont réparties.
- Des **règles de séparation de fonctions** adaptées à la taille et aux besoins de l'entreprise. Il est nécessaire de s'assurer que pour chaque fonction et chaque tâche, les responsabilités sont correctement réparties et que leur réalisation est contrôlée.
- Des **procédures documentées**. Ces procédures décrivent l'organisation du travail, les différentes étapes et tâches à accomplir. La documentation de ces procédures permet d'en assurer le suivi et de s'assurer de :
  - la correcte application des procédures ;
  - la permanence de l'application correcte des procédures ;
  - des compétences suffisantes du personnel, de son intégrité et de sa conscience professionnelle.

L'ensemble de ces outils va permettre de vérifier que le contrôle interne est toujours adapté, que les mesures de protection et de sauvegarde du patrimoine sont efficaces et que les systèmes d'information et de prévisions sont adaptés aux actions de pilotage.

Le service de contrôle interne a la responsabilité de concevoir, le manuel des procédures avec les différents services concernés, de le rédiger, de s'assurer de son application et de son évolution.

Pour s'assurer que les procédures sont bien appliquées, le service de contrôle interne mettra en œuvre des audits internes et il utilisera une partie des techniques d'audit qui sont développées dans le quatrième titre.

Les « **documents de référence** » publiés par les sociétés APE, accessibles sur le site de l'AMF, contiennent, notamment, un exposé des risques opérationnels et le « rapport du président » sur les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil et sur les procédures de contrôle interne.

Ils sont, pour l'étudiant, une source utile de repères en matière de méthodologie de contrôle interne, d'environnement de contrôle, de positionnement de la fonction audit interne par rapport aux autres composantes du contrôle interne, et, le cas échéant, de développement des outils d'autoévaluation du contrôle interne et de programmes d'amélioration continue des processus de contrôle interne en matière de production des données financières et comptables.

### SECTION 3. UN PLAN D'ORGANISATION

Pour que la fonction de contrôle interne puisse s'exercer réellement, il faut que l'organisation de l'entreprise ses objectifs soient clairement définis. Le contrôle interne n'a de sens que dans une organisation donnée.

La description de l'organisation d'une entreprise peut prendre plusieurs formes :

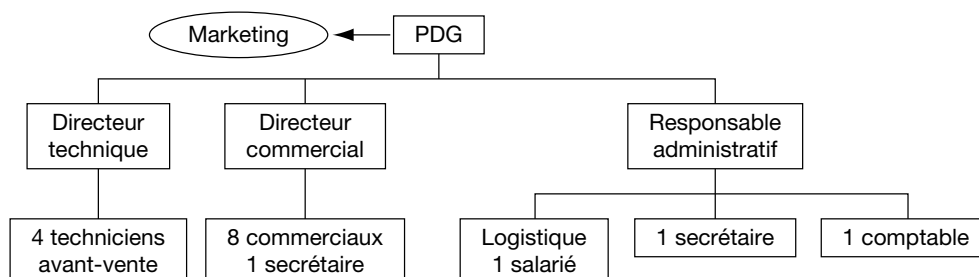
- transcription narrative ;
- organigramme fonctionnel (identifier les personnes qui exercent plusieurs fonctions, les fonctions partagées entre plusieurs personnes, les fonctions non attribuées, et les personnes sans fonction) ;
- grille d'analyse des tâches (tableau à double entrée qui sert ensuite à la détection des faiblesses de l'organisation : tâches affectées aux mauvaises personnes, opération nécessaire et non prévue...) ;
- diagramme de circulation (schéma conventionnel, des symboles normalisés, donnant une représentation visuelle de la structure dynamique d'un ensemble, en s'attachant au contenu, aux phases successives et aux points de manifestation des phénomènes, donc aux documents et aux flux d'information. Cette représentation suit la séquence chronologique des opérations, pour chaque exemplaire d'un même document, en distinguant l'original des copies).

L'**organigramme** met en évidence la répartition des fonctions de l'entreprise entre les différents responsables, et indique les limites de responsabilité de chaque département ou service.

#### EXEMPLE

Une entreprise a pour activité le développement et la vente de progiciels de gestion spécialisés dans le domaine des loisirs d'extérieurs. Le PDG a fait l'acquisition d'un brevet qu'il exploite au mieux. Elle emploie 20 salariés. L'organisation de cette entreprise, les priorités du PDG sont traduites dans l'organigramme.

#### Première hypothèse



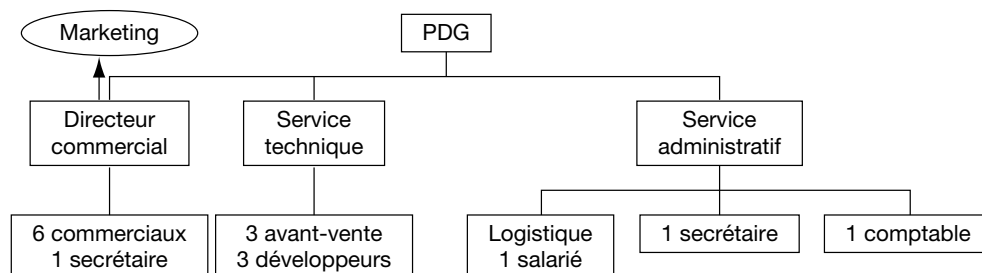
Cette organisation a été mise en place par un PDG ayant une forte culture commerciale. Il assure lui-même toute la fonction marketing. Il n'a, en revanche, que peu de compétences dans les aspects administratifs et financiers, puisqu'il a confié cette responsabilité à un responsable administratif.



De cette organisation, on peut déduire que l'objectif essentiel est de réaliser le chiffre d'affaires le plus élevé grâce au brevet acquis. La pérennité de l'entreprise au-delà de cet objectif ne semble pas être une préoccupation importante.

### Deuxième hypothèse

L'organisation a été mise en place par un technicien, il assure lui-même la direction de tous les aspects techniques : recherche et développement aussi bien que l'avant vente. Il assure également en direct la responsabilité administrative. En revanche, il n'a pas beaucoup de compétence dans le domaine commercial, le marketing est sous la responsabilité directe du directeur commercial.



De cette organisation, on peut déduire que l'objectif essentiel est de développer les produits issus du brevet acquis. Les trois développeurs peuvent enrichir les produits vendus. La force commerciale est moins importante que dans la première hypothèse, l'objectif n'est pas à réaliser un maximum de chiffre d'affaires en peu de temps. La pérennité de l'entreprise semble mieux assurée.

Dans les deux hypothèses, l'organisation dépend en grande partie de la personnalité du PDG.

## SECTION 4. LA SÉPARATION DES FONCTIONS

Cette notion est au cœur de la démarche du contrôle interne. Il ne s'agit pas de faire la distinction entre achat, vente et finances mais entre les fonctions de :

- décision ;
- exécution ;
- enregistrement ;
- paiement ;
- contrôle.

La personne qui décide n'est pas la même que celle qui exécute. Celle-ci est différente de celle qui va enregistrer l'opération, et sera elle-même différente de celle qui va effectuer le règlement.

### EXEMPLE

#### L'achat des fournitures de bureau

Dans une entreprise, le comptable passe les commandes de fournitures de bureau, il les réceptionne ; c'est aussi lui qui ouvre le courrier (factures, en particulier) ; il garde ce qui le concerne et transmet le reste au directeur. Il effectue la saisie comptable, prépare les règlements des fournisseurs et effectue la plupart des règlements par virement sur le site de la banque.

En l'absence de contrôle interne, ce comptable pourrait assez facilement :

- ajouter sur la commande des fournitures pour son propre usage ;
- enregistrer la facture et son double dans deux comptes séparés et faire un règlement à son ordre.

Pour éviter ces dysfonctionnements, l'ouverture du courrier devrait être confiée à une secrétaire, les règlements ne devraient pas pouvoir être effectués sans la signature du directeur, celui-ci donnant toutes les autorisations de paiement.



Cette distinction est indispensable pour éviter les dysfonctionnements et l'utilisation des moyens de l'entreprise à une fin différente de l'objectif qu'elle s'est fixée.

### EXEMPLE

#### Service marketing

Le responsable du service marketing entretient des relations amicales depuis de nombreuses années avec le directeur d'un hôtel où se tiennent régulièrement des réunions et manifestations organisées par son service.

En l'absence de contrôle interne, ce responsable pourrait assez facilement :

- faire faire de fausses factures (factures émises sans prestations correspondantes) ;
- faire faire des factures pour un prix plus élevé que celui correspondant aux prestations fournies à l'entreprise.

Pour éviter ces dysfonctionnements, les fournisseurs devraient être mis régulièrement en concurrence, les factures devraient être contrôlées (prix/prestations) par une personne extérieure au service de marketing, un budget et un contrôle budgétaire pourraient être mis en place.

Le contrôle interne va intervenir à la fois dans la définition de la séparation des fonctions entre les différentes personnes concernées et dans le contrôle de sa bonne application.

La séparation des fonctions peut être présentée par une grille avec en ligne les différentes tâches et en colonne les personnes concernées. Ces grilles sont également utilisées par les auditeurs sous la forme de questionnaire de contrôle interne.

### EXEMPLE

Un service de contrôle interne souhaite vérifier que la procédure « Achats » est suffisamment fiable et décide d'en faire le diagramme.

Une note en décrit la procédure, dont voici un extrait :

Le service Production établit une demande d'achat qui est transmise au service Achat. Celui-ci rédige le bon de commande et après réception des fournitures, contrôle le bon de livraison et la facture et délivre le « bon à payer ». Le service courrier assure les envois et la réception du courrier. La comptabilité fournisseur enregistre les factures et prépare les règlements. Les documents internes sont préparés grâce à un logiciel intégré ; un chaînage automatique permet de passer de la demande d'achat, au bon de commande, à l'entrée en stocks et à la comptabilisation de l'achat qui n'est validé qu'après réception de la facture originale avec la mention du « bon à payer ».

- Liste des documents :
  - DA : demande d'achat
  - BC : bon de commande
  - BL : bon de livraison
  - FF : facture fournisseur
- Liste des tâches :
  - 01 – Émission de la demande d'achat
  - 02 – Autorisation de la demande d'achat
  - 03 – Établissement du bon de commande
  - 04 – Validation du bon de commande
  - 05 – Envoi du bon de commande
  - 06 – Réception du bon de livraison
  - 07 – Contrôle fournitures/du bon de livraison
  - 08 – Saisie de l'entrée en stock
  - 09 – Saisie de l'achat en comptabilité
  - 10 – Réception de la facture fournisseur
  - 11 – Contrôle de la facture fournisseur
  - 12 – Apposition du « bon à payer »
  - 13 – Validation de la saisie comptable

Tâches	Personne concernée					
	Production	Achat	Direction	Courrier	Comptabilité	Stock
01	Émet BA					
02			Valide BA			
03		Émet BC				
04			Valide BC			
05				Envoi BC		
06		Reçoit BL				
07		BC=BL ?				
08		Saisie Stock				Validation
09					Saisie achat	
10				Récep FF		
11		FF=BL ?				
12			Bon à payer			
13					validation	

Un tel tableau permet à la simple lecture de constater comment sont réparties les responsabilités et s'il manque des étapes telles que l'obtention d'une autorisation, une validation, un contrôle entre plusieurs pièces, etc.

## SECTION 5. DES PROCÉDURES DOCUMENTÉES

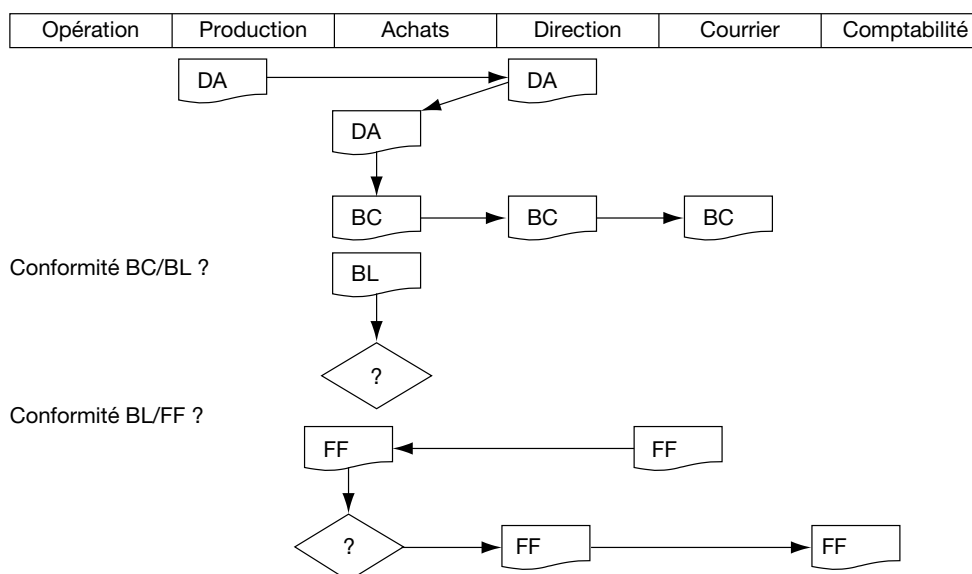
### I. LE MANUEL DES PROCÉDURES

La répartition des tâches entre les différents services et entre les différentes personnes d'un même service doit être clairement décrite et documentée. Ces procédures sont en général regroupées dans un manuel à usage des personnes concernées. La rédaction des procédures et les diagrammes de circulation doivent permettre à un salarié extérieur au service, par exemple, de remplacer un salarié malade et d'effectuer toutes les tâches qui incombent à cette personne absente.

Le diagramme de circulation permet de visualiser comment les informations sont transmises d'un service à un autre et où elles sont traitées, stockées. Les diagrammes peuvent accompagner des notes de procédures. Ils peuvent également faciliter l'analyse d'une organisation et mettre en évidence ses insuffisances.

#### EXEMPLE

En reprenant l'exemple de la **procédure « Achats »**, on obtiendra le schéma suivant :



Cette description de la procédure est partielle et ne permet pas de déterminer si elle est fiable ou pas. Il manque en effet la réponse à des questions telles que : où et par qui sont classés les demandes d'achats et les bons de livraison ? Le service courrier tient-il un registre des départs et des arrivées ? Comment sont numérotés les DA et les BC ? Le n° de BC est-il reporté sur les factures ? Etc.

## II. PROCÉDURES COMPTABLES

Les procédures comptables décrivent l'ensemble des tâches à effectuer, leur fréquence, les documents à utiliser et émettre, les méthodes de classement, etc.

Il est aussi important que les procédures comptables s'accompagnent de procédure de contrôle afin de vérifier l'absence de dysfonctionnement et que les procédures mises en place sont toujours pertinentes.

Ces **procédures de contrôle** concernent pour partie la tenue de la comptabilité et le contrôle des enregistrements. Il s'agit :

- des procédures d'autocontrôle : établissement des rapprochements bancaires, lettrage des comptes, justification des soldes, décompte physique périodique de la caisse, etc. ;
- des contrôles par une tierce personne, un responsable hiérarchique en général : revue et l'approbation des rapprochements de comptes ; approbation et contrôle des pièces justificatives, etc.

La réglementation comptable prévoit la réalisation d'un inventaire physique des actifs (immobilisations, stocks, etc.) et le rapprochement avec les comptes, ce qui constitue un autre contrôle des données comptables

Tout service comptable est organisé autour d'applications informatiques, plus ou moins complexes, d'un simple logiciel de tenue de comptabilité à un ERP où toutes les fonctions de l'entreprise sont intégrées. Le degré de dématérialisation est plus ou moins important. Il est indispensable de prévoir des mesures de contrôle liées à cet environnement informatisé :

- contrôle des applications : suivi des mises à jour des logiciels, contrôle des paramètres spécifiques ;
- contrôle de l'environnement informatique : droits d'accès aux fichiers de données, sauvegardes.

Et d'une façon générale, compte tenu de la confidentialité de certaines informations, la restriction de l'accès physique aux documents doit être prévue.

### SECTION 6. LES LIMITES DE TOUT SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE

Comme tout système, le contrôle interne a ses propres limites du fait de la dimension humaine du dispositif, et des arbitrages intervenus pour concilier au mieux le niveau de sécurité souhaitable avec le degré de souplesse à ménager pour conserver au dispositif une fluidité et une réactivité opérationnelles suffisantes. Le centralisme bureaucratique qui peut assurer une grande sécurité s'accompagne d'une grande rigidité peu compatible avec la vie des affaires.

Les limites du contrôle interne, sont :

- Liées à l'organisation du contrôle interne :
  - le **coût** d'un contrôle interne ne doit pas excéder les avantages escomptés du dispositif ;
  - la plupart des opérations internes de vérification concernent les **opérations répétitives** et familières et non les opérations non récurrentes, peu habituelles et peu fréquentes ;
  - l'**inadaptation** des procédures à la situation.
- Liées au facteur humain :
  - la **non-application** des procédures ;
  - la **mauvaise application** des procédures (négligence, distraction, erreurs de jugement, mauvaise compréhension des instructions) ;
  - les **collusions** internes ou externes, mettant en échec le dispositif ;
  - l'**abus** éventuel par une personne **de ses prérogatives** pour ne pas se soumettre au dispositif.

Les scandales financiers qui ont fait la une des journaux, ont mis en évidence ces limites. Affirmer que les systèmes de contrôle interne n'étaient pas pertinents peut être une conclusion hâtive et inexacte.

### À retenir

- Le service de contrôle interne met en place ou participe à la mise en place d'une organisation et des procédures. Il en suit l'application en effectuant des audits internes.
- Le contrôle interne est un outil au service de la gouvernance.
- Un système de contrôle interne n'est jamais figé. Sa légitimité est liée à sa capacité à évoluer.
- Une procédure bien adaptée doit toujours prévoir un contrôle des opérations réalisées.

## SECTION 7. EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### Vrai ou faux ?

#### QUESTIONS

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. La responsabilité du conseil d'administration en matière de contrôle interne est illusoire.
2. Le contrôle interne peut être assimilé au contrôle de gestion.
3. Le manuel de procédures est une pièce maîtresse du contrôle interne.
4. La séparation des fonctions est une garantie du bon fonctionnement d'un service.

#### RÉPONSES

1. Faux : Le conseil d'administration porte la responsabilité du contrôle interne. C'est à lui que revient de décider une organisation adaptée à l'activité qui sera mise en place par la direction.
2. Faux : Il est de la responsabilité de chaque service de s'assurer qu'il a atteint les objectifs qui lui ont été assignés. Le contrôle interne intervient pour vérifier les modalités de réalisation des travaux de chaque service, l'application des mesures de sécurité (protection des biens, des personnes et des informations) mais il n'intervient pas dans le contrôle de la rentabilité, ce qui est de la responsabilité du contrôle de gestion.
3. Vrai : Le manuel de procédures permet de savoir quelles sont les tâches à accomplir, par qui et comment. Il est ainsi possible de vérifier la bonne application et l'efficacité du fonctionnement d'un service.
4. Vrai : La séparation des fonctions permet d'éviter que plusieurs tâches, liées entre elles, soient effectuées par une même personne, ce qui est un moyen de réduire le risque d'erreur ou de dysfonctionnement.

### Exercice 9 : Procédure de contrôle de la comptabilisation automatique des ventes

#### ÉNONCÉ

Une société a une activité commerciale. Elle utilise un ERP pour sa gestion et la comptabilité. La facturation est effectuée par le service commercial et est automatiquement transférée en comptabilité pendant la nuit.

#### TRAVAIL À FAIRE

Quelle est la procédure à mettre en place pour s'assurer que les ventes sont correctement comptabilisées ?

**CORRIGÉ**

La comptabilisation des ventes est effectuée la nuit en l'absence du personnel. Il est donc important de mettre en place une procédure de vérification. Il pourra s'agir :

- de ne confier qu'à un nombre réduit de personne le droit de créer des comptes clients ;
- de vérifier chaque matin, l'absence de message d'erreur issu du système ;
- de rapprocher un état issu du module de vente d'un état comptable (total du journal des ventes) ;
- régulièrement, de procéder par sondage pour s'assurer de la bonne imputation des ventes ; par exemple de n'avoir que des ventes à l'étranger dans le compte ventes à l'exportation, etc.

## CHAPITRE 4. LES MODÉLISATIONS DU CONTRÔLE INTERNE

**RÉSUMÉ**

La modélisation du contrôle interne a essentiellement été élaborée dans les pays anglo-saxons.

Le référentiel COSO est largement reconnu et très souvent utilisé.

La réglementation française s'en tient à la définition du contrôle interne.

### SECTION 1. LE RÉFÉRENTIEL COSO

Le référentiel le plus répandu, intitulé *Internal Control – Integrated Framework*, est celui publié en 1992 et plus connu sous l'appellation de **COSO** car il a été élaboré par un groupe de travail nommé « **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** ».

Le COSO a été intégré en 1995 par l'AICPA<sup>39</sup> dans le référentiel de la SAS 55 « La prise en considération de la structure du contrôle interne lors de l'audit des comptes ».

Pour apporter une réponse à certains scandales financiers aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley Act (SOX), adopté le 30 juillet 2002 a renforcé la responsabilité des entreprises en matière de contrôle interne. L'article 404 de cette loi exige, en effet, que la direction générale (CEO) et la direction financière (CFO) engagent leur responsabilité sur l'établissement d'une structure de contrôle interne comptable et financier et qu'elle évalue, annuellement, son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu. Le COSO est retenu comme un référentiel possible.

La *Securities and Exchange Commission* (SEC)<sup>40</sup> et le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB)<sup>41</sup> ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de contrôle interne. Il a ainsi obtenu une reconnaissance internationale.

Le COSO considère une pyramide de 5 composantes du contrôle interne :

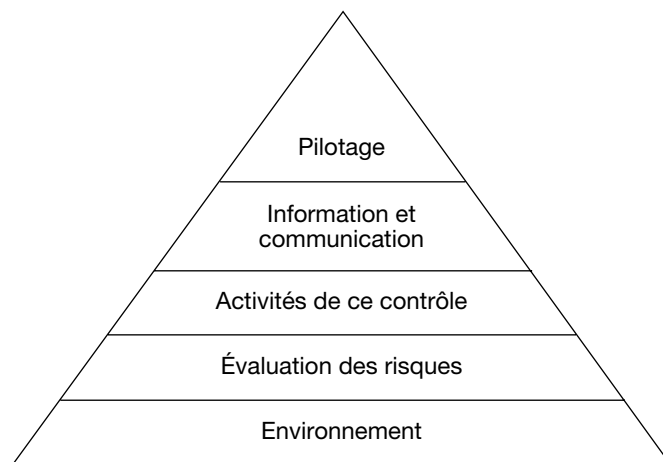
- **l'environnement de contrôle**, c'est-à-dire le milieu dans lequel s'accomplissent les tâches et s'assument les responsabilités, où se manifestent les qualités et compétences individuelles l'intégrité éthique ; il constitue le socle de toute organisation sur lequel reposent les autres éléments ;
- **l'évaluation des risques**, qui conduit à la notion de cartographie des risques, recensement, mesure et maîtrise des risques identifiés ;

39. AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) – équivalent de l'Ordre des experts-comptables – a publié des normes avant la création d'un organisme indépendant (FASB, *Financial Accounting Standards Committee*).

40. La SEC est l'équivalent aux États-Unis de l'AMF.

41. La PCAOB est un organisme qui dépend de la SEC et qui a pour mission de s'assurer que les dispositions de la loi Sarbanes-Oxley sont appliquées.

- **les activités de contrôle**, c'est-à-dire les dispositifs spécifiques de chaque activité avec prise en compte de la séparation des tâches, de la sécurité des opérations et des actifs, des performances... ;
- **l'information et la communication**, en matière de transparence, de sélectivité, de fiabilité et d'efficacité ;
- **le pilotage**, où se situent contrôles de fonctionnement et évaluation périodique, dont les dirigeants (management) doivent être les maîtres d'œuvre. Certains placent en sixième composante l'audit interne. Il semble pourtant être une des facettes du pilotage.



L'**IFACI** organise la promotion du COSO en France. Une traduction française, *La nouvelle pratique du contrôle interne*, est publiée par les Éditions d'Organisation.

## SECTION 2. LE RÉFÉRENTIEL COBIT

« La méthode **COBIT** initiée par l'**ISACA** (*Information Audit and Control Association*) est diffusée en France par sa branche française, l'Association française de l'audit et du conseil informatique (**AFAI**). Elle regroupe environ 450 membres, auditeurs internes grands comptes ou issus de cabinets d'audit en informatique et a fondé l'Institut français pour la gouvernance du système d'information, avec le Cigref de l'IGSI, en mai 2004. La méthode COBIT s'est étendue à la gouvernance des systèmes d'information. »

Serge Yablonsky, président de l'AFAI, 9 septembre 2004.

Le COBIT (*Control objectives for information and technology*), conçu pour prendre en charge la gestion des risques liés au domaine informatique, ajoute aux objectifs du COSO des impératifs de qualité et de confidentialité.

## SECTION 3. LES RÉFÉRENCES FRANÇAISES

Il n'existe pas en France de référentiel en matière de « contrôle interne ». Aussi, la majorité des sociétés, françaises ont-elles leur propre dispositif de contrôle interne sans recourir à un référentiel quelconque.

Néanmoins, depuis la Loi de sécurité financière, les préoccupations liées au contrôle interne ont pris de l'ampleur et la définition du contrôle interne retenu dans les normes d'audit internationales (ISA) a été reprise par l'AMF et dans les NEP.

### À retenir

- Le référentiel COSO est le plus souvent utilisé pour formaliser le contrôle interne.
- Les définitions retenues en France sont conformes aux normes d'audit internationales.

## CHAPITRE 5. APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE

### RÉSUMÉ

Pour l'auditeur, l'appréciation du contrôle interne est nécessaire car il doit s'assurer de la fiabilité du traitement des informations comptables et financières et ainsi de leur correcte traduction dans les comptes. Cette appréciation lui permet d'orienter et de préparer les contrôles de comptes à mettre en œuvre.

L'auditeur doit vérifier l'absence de faiblesses significatives qui pourraient résulter soit de l'absence de procédures soit de leur inefficacité.

L'analyse des procédures suppose l'existence de documents écrits. L'auditeur peut utiliser en particulier les conclusions des travaux du service de contrôle interne et des audits internes.

L'appréciation du contrôle interne commence par l'analyse de l'organisation (y compris l'organisation informatique) et des procédures en place par rapport aux risques inhérents identifiés. Cette analyse permet d'identifier les éventuelles faiblesses dans la conception du contrôle interne. Des tests de conformité (correcte application des procédures) et des tests de procédures (vérification de leur pertinence) sont effectués pour évaluer l'efficacité des mesures prises.

En complément de sa mission, le commissaire aux comptes peut réaliser une consultation sur le contrôle interne, mission à caractère contractuel, diligence directement liée dans le respect de la norme NEP-9080.

### SECTION 1. L'OBJECTIF DE L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE

#### I. POUR L'ENTREPRISE

La prise en compte des risques d'erreurs ou de fraude est, tout d'abord, de la responsabilité de la direction de l'entité concernée. L'appréciation du contrôle interne permet d'identifier les faiblesses et de faire évoluer les procédures vers plus de sécurité et d'efficacité dans le travail.

#### II. POUR L'AUDITEUR

En audit comptable et financier, l'auditeur ne s'intéresse qu'aux politiques et procédures ayant une incidence sur les comptes de cette entité. Cette limite à l'appréciation des procédures est rappelée dans la NEP-265 « Communication des faiblesses du contrôle interne ».

L'auditeur adapte l'étendue de ses travaux aux faiblesses ou défaillances qu'il a constatées dans l'organisation de l'entité auditée.

Les contrôles sont allégés si le contrôle interne est pertinent et bien appliqué et à l'inverse, il est renforcé là où des faiblesses ont été identifiées.

L'évaluation du risque d'anomalies significatives dépend en partie de l'évaluation du contrôle interne en matière comptable et financière. Cette évaluation consiste en l'analyse et aux tests d'application des procédures comptables des systèmes significatifs.

Suivant la NEP-265, les faiblesses recherchées 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. »

La conclusion de l'évaluation du contrôle interne est une estimation, ou une actualisation, du risque lié au contrôle qui peut être faible, moyen ou élevé.



## SECTION 2. LA MISE EN ŒUVRE DE L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE

### I. CONDITIONS NÉCESSAIRES À L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE

L'existence d'une **documentation écrite et à jour** est une base nécessaire à une bonne analyse de l'organisation générale du contrôle interne et des procédures mises en place.

La documentation peut prendre des formes diverses, elle peut être très structurée ou au contraire faite de documents disparates. L'auditeur travaille à partir de manuels de procédure, de guides utilisateurs, de notes de procédures, de descriptifs, de diagrammes et schémas de circulation, de modes opératoires, de fiches de fonction, de fiches de postes, de notes internes, de mémos, etc.

L'absence d'écrits exploitables dans l'entité concernée n'est pas synonyme d'une absence de contrôle interne.

En cas d'absence d'écrit, il est possible de prendre connaissance des procédures existantes sur la base d'entretiens et d'observation du déroulement de certaines tâches. L'auditeur fait la description des points les plus importants et effectue des tests sur la base de ces descriptions. Il ne s'agit pas d'écrire le manuel de procédures en lieu et place de l'entité mais de recueillir les informations nécessaires pour évaluer la qualité du contrôle interne lié à l'information comptable et financière.

S'il n'est pas possible d'apprécier le contrôle interne, l'auditeur n'effectuera que des contrôles de comptes, nécessairement plus développés.

### II. UTILISATION DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE

Quand il existe un service de contrôle interne ou quand des audits internes sont réalisés, l'auditeur prend connaissance de ces travaux, les évalue en fonction de ses propres objectifs. Il retient les conclusions qui correspondent à ses préoccupations et réduit ainsi l'ampleur de ses travaux. Il met en œuvre des contrôles complémentaires, si nécessaire.

### III. APPRÉCIATION DES PROCÉDURES

La première étape est une prise de connaissance de l'organisation du service comptable et du contrôle interne le concernant par :

- l'examen de la documentation existante (manuels de procédures, description des postes, organigrammes, etc.) ;
- le relevé, sur cette base, de l'architecture de l'organisation et de la cohérence des contrôles internes prévus.

Cette première analyse est complétée par :

- des entretiens avec les responsables de différents niveaux des fonctions « organisations » et « systèmes informatiques » ;
- des entretiens avec le service d'audit interne (ou la fonction audit interne Groupe), l'inspection générale et autres fonctions de contrôle et de vérification ;
- des entretiens avec les dirigeants, l'encadrement et le personnel ;
- l'observation des activités et des opérations de l'entité, y compris l'organisation et la documentation du système informatique ;
- la vérification des documents et des informations issus du contrôle interne comptable et financier (c'est-à-dire des systèmes comptables et de contrôle interne) ;
- l'examen de la traçabilité des contrôles effectués en interne et de l'exécution des points clés.

Cette étape permet d'apprécier la **qualité des procédures** en place par rapport aux risques inhérents qui ont été identifiés. Le contrôle interne doit en effet être en adéquation avec les

caractéristiques de l'entité concernée : sa taille, son activité, ses principales zones de risques, etc. Elles doivent être **pertinentes et adaptées**.

L'identification des points clés, passages obligés d'une procédure permettra d'effectuer des tests bien ciblés sans avoir à tester toutes les étapes d'une procédure.

#### IV. TESTS D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

L'évaluation du contrôle interne porte également sur le bon fonctionnement des procédures en place, par la réalisation de tests. L'analyse et la compréhension de l'entité contrôlée et l'analyse des procédures ont permis de définir les points clés. Les tests vont porter principalement sur ces points clés, car ils permettront de conclure que les procédures sont appliquées telles qu'elles ont été prévues et qu'elles permettent effectivement de déceler les éventuels dysfonctionnements.

Les « **tests de conformité** » consistent en la vérification d'un nombre limité d'opérations en vue de constater que l'organisation et les procédures décrites sont conformes à la réalité des modalités de travail du personnel comptable. Ils permettent donc de suivre certaines opérations sélectionnées dans le système comptable. Les tests de conformité ne permettent pas de conclure sur le caractère approprié des procédures en place et sur leur capacité à détecter les anomalies. Ces conclusions permettent de préparer les tests de procédures.

Par exemple, les tests peuvent porter sur les éléments suivants :

- subordination des opérations à une autorisation générale ou particulière de la direction ;
- existence de restriction d'accès aux ordinateurs et/aux documents comptables ;
- existence d'inventaires physiques et rapprochement avec les comptes concernés, existence de mesures appropriées en cas d'écarts constatés ;
- périodicité et délai pour l'enregistrement des pièces comptables, régularité de la tenue de la comptabilité par rapport aux dispositions du plan comptable général (traçabilité des écritures).

En complément des tests de conformité, les « **tests de procédures** » consistent à **s'assurer de l'efficacité et de l'efficience du contrôle interne comptable et financier**, en termes de capacité à prévenir, détecter et corriger des erreurs significatives provoquées par sa conception même et de la permanence dans le temps du bon fonctionnement des mécanismes et processus de contrôles et de vérifications (aussi dits « contrôles internes ») pendant toute la période sur laquelle porte l'audit.

Les tests de procédures portent sur :

- l'existence de l'ensemble des documents relatifs à une opération ou à une transaction :  
par exemple, pour le cycle Fournisseurs/Achats : demande d'approvisionnement (interne), bon de commande (interne), accusé de réception de la commande (externe), bon de livraison (externe) et facture (externe) ;
- la présence de mentions et signatures sur ces documents matérialisant les contrôles effectués et justifiant qu'ils ont été effectués par les personnes habilitées :  
par exemple, pour le cycle Fournisseurs/Achats : signature de la demande d'approvisionnement et vérification que l'autorisation a été donnée par une personne autorisée ; contrôle de la concordance du prix entre bon de commande, accusé de réception et facture ; concordance des quantités commandées, livrées, facturées ; visa de la personne qui a délivré le « bon à payer » ;
- l'existence des contrôles périodiques des enregistrements comptables :  
par exemple, justification et lettrage de comptes, contrôle global de TVA, contrôle global des bases de cotisations et déclarations aux organismes sociaux, état de rapprochement bancaire ;
- l'observation de modes opératoires et des activités de contrôle qui ne laissent aucune trace matérielle :  
par exemple, identifier si la personne qui effectue une tâche donnée est celle qui est censée l'effectuer, procédures informatiques non matérialisées comme les validations d'écrans ;

Les tests de conformité et les tests de procédures peuvent être réalisés sur différentes périodes de l'exercice pour s'assurer de la permanence des résultats. En effet, le bon fonctionnement constaté à un moment donné ne garantit pas que des déviations ou des dysfonctionnements ne soient pas intervenus à cause :

- du changement de personnel occupant des postes clés (départ ou mutation définitive, remplacement...);
- d'une surcharge de travail ;
- de l'accroissement temporaire de volume d'opérations ;
- de priorités ayant conduit à sacrifier les travaux courants (fusion, scission, cession ou acquisition de fonds de commerce, etc.) ;
- de l'erreur humaine accidentelle ou circonstancielle.

Lorsque l'intervention est « récurrente », les éléments probants réunis au titre des exercices précédents servent le processus d'actualisation des éléments probants nécessaires à l'appréciation du risque d'anomalies significatives pour l'exercice contrôlé. La connaissance du contrôle interne comptable et financier, issue des travaux précédemment effectués, est enrichie et ajustée en fonction de l'actualisation de la prise de connaissance générale et de l'évolution du dispositif.

Le commissaire aux comptes peut mettre en place un programme pluriannuel d'évaluation des procédures. Il effectuera des tests sur les procédures qui n'auront pas été analysées pour vérifier et actualiser l'évaluation précédente et s'assurer qu'il n'y pas de faiblesses significatives.

### **SECTION 3. L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE**

L'incidence pratique de l'environnement informatique sur les systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité varie selon la solution en place, l'existence d'une culture informatique interne et les compétences internes ou externes. L'outil informatique est déterminant pour la saisie et le processus de traitement, la conservation des données et la communication des informations financières.

Les grandes entreprises, notamment, utilisent des technologies avancées et développent des systèmes d'information intégrés complexes gérant des échanges entre micro et gros systèmes, des bases de données distribuées, des retraitements par l'utilisateur final et des systèmes de gestion des données qui transfèrent directement des informations dans les systèmes comptables ou en puisent. Ces systèmes permettent de dématérialiser la comptabilité en tout ou partie, ce qui change les modalités de travail de l'auditeur. Le degré de sophistication de telles solutions en rend la compréhension ardue et l'approche des effets bénéfiques et des risques difficiles.

L'environnement informatique doit être analysé, en utilisant les moyens techniques appropriés notamment chaque fois que les systèmes comptables et de contrôle interne informatisés ne fournissent pas d'élément visible ou commodément exploitable (états de rejets, données en attente, etc.) de la performance effective des contrôles internes programmés dans le système informatisé. Il s'agit des techniques d'audit assistées par ordinateur : par exemple, programmes d'interrogation de fichiers ou des programmes d'audit tests.

**Des compétences informatiques particulières peuvent être nécessaires** pour comprendre et tester un contrôle interne comptable et financier en milieu informatique, comme pour concevoir et mettre en œuvre des tests de procédures et des contrôles de substance appropriés. L'auditeur peut se faire assister par un professionnel possédant ces compétences informatiques particulières, collaborateur ou spécialiste externe. Le recours à un tel professionnel externe en matière de commissariat aux comptes relève de la norme NEP-620 « Intervention d'un expert ».

**Une « application » comptable (traitement informatique) peut, selon la CNCC, être considérée comme « complexe » dans les cas suivants :**

- l'identification et la correction des erreurs de saisie, de traitement, de restitution, de programmation, sont rendues difficiles par le volume des opérations ;
- des opérations ou des écritures importantes générées automatiquement par l'ordinateur sont intégrées directement dans une autre application (centralisation des écritures de paie, par exemple ; ou, dans un ERP, progiciel intégré, génération automatique d'écritures de variation de stocks et de factures fournisseurs non parvenues lors des livraisons intervenues) ;

- l'ordinateur exécute des calculs complexes d'informations financières et/ou génère automatiquement des opérations ou des écritures importantes qui ne peuvent être (ou ne sont pas) validées en dehors de l'application (détermination des indemnités de fin de carrière par exemple, ou de la provision pour garantie clients) ;
- des opérations font l'objet d'un échange électronique avec d'autres entités (comme dans les systèmes d'Échange de données informatiques – EDI) sans contrôle manuel de la pertinence ou du caractère normal de ces échanges.

La disponibilité des données peut ne pas être durable : des documents sources, certains fichiers informatiques, ou d'autres éléments probants nécessaires à l'auditeur, sont disponibles seulement ou uniquement sur un support lisible par une machine pendant une durée limitée.

## **SECTION 4. CONSULTATION SUR LE CONTRÔLE INTERNE**

### **I. PRÉSENTATION**

Les travaux qu'un commissaire aux comptes peut effectuer en plus de sa mission légale sont très encadrés. Une nouvelle norme, homologuée en juin 2011, vient compléter le dispositif existant. Il s'agit de La NEP-9080 « Consultation entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable ».

Les diligences directement liées, DDL, comme leur nom l'indiquent, correspondent à des travaux qui ne sont pas nécessaires pour mener à bien la mission légale de certification des comptes. Ces travaux peuvent venir compléter les diligences mises en œuvre et répondre à des demandes du client.

Ainsi qu'il est précisé dans le titre de la norme, les travaux demandés ne peuvent concerner que les éléments de contrôle interne « relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable », ce qui correspond au champ de compétence des commissaires aux comptes.

### **II. CONDITIONS DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NEP-9080**

Le commissaire aux comptes n'intervient qu'à la demande du client. Il peut refuser cette mission complémentaire.

Le commissaire aux comptes ne pourra l'accepter qu'après avoir vérifié sa faisabilité (moyens en temps et en personnel), le respect des règles de déontologie et que la nature des travaux demandés est conforme à la NEP-9080.

Pour mener à bien la mission qui lui est confiée dans le cadre de cette DDL, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques d'audit.

➡ Les techniques d'audit sont présentées au titre 4, chapitre 6.

### **III. NATURE DES TRAVAUX**

Les diligences prévues par la NEP-9080 ne se substituent pas à l'évaluation du contrôle interne nécessaire pour mener à bien un audit des comptes. Mais les conclusions de ces travaux peuvent être utiles pour répondre aux demandes du client.

La NEP-9080 précise les éléments du contrôle interne sur lesquels le commissaire aux comptes est autorisé à intervenir § 04) :

- « L'environnement de contrôle ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes ;
- les procédures de contrôle interne ;

- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;
- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière. »

#### IV. OBJECTIF DES DILIGENCES MISES EN ŒUVRE

L'objectif des diligences est principalement de donner un avis sur le contrôle interne qu'il soit déjà en place ou à l'état de projet ou encore de donner des informations sur la mise en place du contrôle interne par rapport à une réglementation, sous forme de document d'analyse ou de support de formation. Ces objectifs sont décrits au § 05 :

- « Les travaux ont pour objet, à la demande de l'entité :
- de donner un avis quant à la conformité à un référentiel cible du référentiel de contrôle interne retenu par l'entité, existant ou en cours de mise en œuvre, ou de certains de ses éléments ;
  - ou de fournir un support de formation concernant des textes, des projets de textes ou des pratiques contribuant à la bonne compréhension des obligations de l'entité en matière de contrôle interne ;
  - ou de fournir aux responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, un document d'analyse sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, et/ou de pratiques, nouveaux pour l'entité, ou encore, de projets de texte, relatifs au contrôle interne ou à certains de ses éléments ;
  - ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne en place ;
  - ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne à l'état de projet ou en cours de mise en œuvre par l'entité, dans la mesure où ces éléments sont appelés à contribuer, lorsqu'ils seront finalisés, à l'élaboration d'une information comptable et financière fiable.

Les avis peuvent être assortis de recommandations visant à contribuer à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière et qui portent sur des éléments du contrôle interne objets de la consultation. »

#### V. LES LIMITES DE LA CONSULTATION

Les limites de l'intervention du commissaire aux comptes sont, comme pour tous les travaux d'un commissaire aux comptes de ne pas participer à la mise en œuvre, ce qui pourrait le mettre en situation d'autorévision. Ces limites sont précisées au § 08 :

- « Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent notamment pas le conduire à :
- mettre en œuvre les recommandations formulées dans le cadre des consultations qu'il aurait délivrées ;
  - concevoir, rédiger ou mettre en place des éléments de contrôle interne en lieu et place de l'entité ;
  - participer à toute prise de décision dans le cadre de la conception ou de la mise en place des éléments du contrôle interne, notamment ceux destinés à prévenir le risque d'erreur ou de fraude. »

#### VI. CONCLUSION DE LA MISSION

En fin de mission, le commissaire aux comptes rend compte de ses travaux et des conclusions de sa consultation en rédigeant un rapport qui présente :

- la demande du client ;
- le contexte de son intervention et les limites de cette intervention ;
- les conclusions de ses travaux.

Il rappelle également les responsabilités respectives du client et les siennes.

**REMARQUE**

Dans le cadre de la mission légale, le commissaire aux comptes doit communiquer les faiblesses significatives du contrôle interne (NEP-265)

■ Voir titre 4, chapitre 7.

**À retenir**

- L'appréciation du contrôle interne est un préalable au contrôle des comptes.
- L'appréciation du contrôle interne est au service de la mission : formuler une opinion sur les comptes annuels. Le commissaire aux comptes n'a pas à intervenir sur les autres parties du contrôle interne.
- L'appréciation du contrôle interne suppose une bonne connaissance de l'entité, de son environnement, des risques inhérents.
- L'environnement informatique peut être un élément très important de l'évaluation du contrôle interne comptable et financier (ERP, dématérialisation de la comptabilité).
- La mise en œuvre d'une mission complémentaire, NEP-9080, n'est possible que si certaines conditions sont remplies, notamment le respect des règles de déontologie (non-immixtion dans la gestion, pas de situation d'autorévision).

**SECTION 5. EXERCICES AUTOCORRIGÉS****Vrai ou faux ?****QUESTIONS**

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. L'appréciation du contrôle interne est nécessaire dans toutes les missions d'audit.
2. En l'absence d'écrits, l'analyse des procédures ne peut être mise en œuvre.
3. Un test de conformité a pour objectif de vérifier la conformité d'une procédure avec les décisions de la direction
4. Une DDL est une mission qui ne peut être effectuée que par un commissaire aux comptes.
5. Les commissaires aux comptes peuvent porter une appréciation sur toute procédure mise en place dans une entreprise.

**RÉPONSES**

1. Vrai : L'appréciation du contrôle interne est nécessaire dans toutes les missions d'audit car il permet d'identifier les zones de risque, d'apprécier le risque d'anomalie dans les comptes et de prévoir, le cas échéant, des contrôles de comptes renforcés.
2. Faux : En l'absence d'écrits, il est toujours possible de se faire expliquer une procédure et de la tester pour vérifier qu'elle a été correctement décrite et qu'elle est appliquée.
3. Faux : Un test de conformité a pour objectif de vérifier qu'une procédure est appliquée telle qu'elle a été prévue.
4. Vrai : Une DDL est une mission complémentaire ou supplémentaire à la mission légale de certification des comptes, de caractère contractuel, que le commissaire aux comptes peut effectuer.
5. Faux : Les commissaires aux comptes ne peuvent porter une appréciation que sur les procédures relatives au traitement comptable et à l'élaboration de l'information financière. Ils n'ont pas de compétences dans les autres domaines.



**Exercice 10****ÉNONCÉ**

Une société industrielle a mis en place un inventaire permanent extra-comptable des matières premières. La procédure en place prévoit :

- À l'entrée des matières premières, lecture du code-barres du fournisseur par le magasinier qui reçoit les produits et modification des informations contenues dans le code-barres, validée par le responsable de l'entrepôt.

Une étiquette est portée sur les emballages pour indiquer l'adresse de stockage (l'entrepôt est divisé en plusieurs zones).

- À la sortie, s'il s'agit d'un lot entier : lecture du code-barres et s'il s'agit d'une sortie partielle : lecture du code-barres et modification de la quantité.

Lors de l'inventaire physique, les écarts sont constatés et analysés.

**TRAVAIL À FAIRE**

1. Le commissaire aux comptes qui certifie les comptes de cette société est-il concerné par cette procédure ?
2. Quels tests pouvez-vous proposer pour vérifier la fiabilité de cette procédure ? (La description des tests n'est pas demandée.)

**CORRIGÉ**

1. Le commissaire aux comptes qui certifie les comptes de la société industrielle est concerné par la procédure de stock des matières première dans la mesure où cette procédure va avoir un impact sur la valorisation des stocks à la clôture.

2. Pour tester cette procédure, on pourra vérifier que :

- le responsable de l'entrepôt valide effectivement les informations modifiées lors de l'entrée en stock ;
- le lieu de stockage correspond bien aux étiquettes apposées sur les emballages ;
- les quantités restantes en stock correspondent aux quantités de l'inventaire permanent pour les sorties partielles ;
- les écarts lors de la prise d'inventaire sont effectivement analysés.

**REMARQUE**

Les techniques retenues pour effectuer ces tests vont dépendre de la matérialisation des différentes étapes décrites.

## TITRE 4. DÉMARCHE D'AUDIT ET DÉROULEMENT D'UNE MISSION

Pour faciliter la présentation du déroulement d'une mission et de la mise en œuvre de la démarche d'audit, il sera fait référence aux normes d'exercice professionnel, NEP, applicables aux commissaires aux comptes.

Ce choix s'explique par le fait qu'elles sont la reprise des normes internationales publiées par l'IFAC<sup>42</sup>. Le fait qu'elles soient homologuées par le garde des Sceaux, ministre de la Justice après avis du H3C et le cas échéant de l'AMF, leur donne plus de poids.

42. L'Ordre des experts-comptables a transposé les normes internationales d'audit publiées par l'IFAC, les NP, normes professionnelles applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.



Toute mission d'audit suivra la même démarche, seules les exigences de formalisation des travaux pourront varier.

Le terme « auditeur » sera utilisé pour évoquer à la fois le commissaire aux comptes (mission légale) et l'auditeur (mission contractuelle). Quand des extraits de NEP seront cités, le terme de commissaire aux comptes sera conservé, même si la norme pourrait s'appliquer à tout auditeur.

## CHAPITRE 1. LES ÉTAPES D'UNE MISSION D'AUDIT

### RÉSUMÉ

Le déroulement d'une mission d'audit n'est pas linéaire. **L'acceptation de la mission** nécessite une connaissance de l'entité à auditer. Cette connaissance doit être approfondie pour préparer le plan de mission.

Le **plan de mission** définit l'ensemble des travaux à mettre en œuvre et le budget temps total à consacrer à la mission et le calendrier. Il est complété par un programme de travail détaillé.

Les travaux effectués (**évaluation** et **tests** de fonctionnement du **contrôle interne, contrôles des comptes**) permettent de mettre à jour la connaissance de l'entité et si nécessaire de modifier le plan de mission.

À l'issue des contrôles une **note de synthèse** reprend les points les plus importants qui justifient **l'opinion** émise dans les **rapports**.

### SECTION 1. ACCEPTATION DE LA MISSION

L'auditeur doit s'assurer qu'il est en mesure d'effectuer cette mission en toute indépendance, qu'il en a les moyens humains, techniques, suffisamment de temps disponible. Le commissaire aux comptes doit vérifier que ces conditions sont remplies chaque année.

**Objectif :** Rédaction de la **lettre de mission**.

### SECTION 2. ANALYSE DES RISQUES ET ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

Après avoir pris connaissance de l'entité à contrôler, (ou actualisé la prise de connaissance générale) l'auditeur évalue les **risques inhérents**. Il fait une première estimation du risque d'anomalies significatives.

Pour les missions récurrentes, il s'agit de mettre à jour les évaluations précédentes.

Compte tenu des risques inhérents et des domaines significatifs<sup>43</sup> qu'il a identifiés, l'auditeur évalue le contrôle interne comptable et financier. Le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux de l'audit interne (NEP-610). Cette analyse est complétée par des tests de procédures. Ces travaux lui permettent de déterminer le **risque lié au contrôle**. Il complète l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

■ Voir titre 3.

**Objectif :** Déterminer le **niveau de risque** d'anomalies dans les comptes ce qui permet d'orienter la mission et de **préparer le plan de mission**.

43. « Significatif » appliqué à un système veut dire qu'il est sensible (ou stratégique) pour l'information comptable et financière ; donc, attention, la notion de seuil de signification n'a absolument rien à voir avec cette question.

### SECTION 3. PLANIFICATION DE LA MISSION

Compte tenu des informations collectées, des conclusions des missions sur les exercices antérieurs, l'auditeur organise et planifie la mission.

Le plan de mission regroupe tous les éléments de la mission : travaux à effectuer (évaluation du contrôle interne, tests de procédures, contrôle des comptes), répartition du temps, intervenants, période d'intervention, etc.

**Objectif** : Déterminer le **risque de non-détection**, le **seuil de signification**, les **orientations** du **programme de travail** et rédiger le programme de travail lui-même.

### SECTION 4. CONTRÔLE DES COMPTES – CONTRÔLES DE SUBSTANCE

L'auditeur et son équipe réalisent les **contrôles de substance** prévus dans le programme de travail. Cette étape se termine avec la synthèse des anomalies détectées, l'estimation de leur caractère significatif. Si nécessaire des ajustements sont demandés.

Les résultats des contrôles peuvent nécessiter la mise en œuvre de contrôles non prévus au départ. Le plan de mission peut être revu à tout moment.

La norme NEP-315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes » donne la définition des **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. »

Le terme « contrôle de substance » inclut tous les travaux effectués dans le cadre du contrôle des comptes, les techniques utilisées et les modalités de mise en œuvre de ces techniques.

**Objectif** : Rédaction de la **note de synthèse** des travaux effectués (analyse du contrôle interne et contrôle des comptes) et formation de l'**opinion**.

### SECTION 5. TRAVAUX DE FIN DE MISSION

L'auditeur contrôle les états financiers définitifs, identifie les anomalies significatives non corrigées et décide de la conclusion à formuler dans son rapport. Il revoit le dossier. Le commissaire aux comptes effectue les diligences propres à sa mission.

**Objectif** : Rédaction des **rapports**.

- ➡ Chacune de ces étapes fait l'objet d'un chapitre : voir chapitres 3 à 8.

### SECTION 6. PÉRIODES D'INTERVENTION

Le déroulement d'une mission dépend de l'entité concernée, sa taille, ses activités, son calendrier de clôture, etc. Néanmoins, il est possible de donner quelques indications sur le calendrier des travaux, à titre d'exemple.

La préparation de la mission depuis l'acceptation ou la décision de maintenir la mission jusqu'à la rédaction du programme de travail doit avoir lieu plusieurs mois avant la date de clôture.

L'évaluation du contrôle interne, des contrôles intérimaires sur certains comptes ou certaines opérations sensibles et pouvant correspondre à des anomalies relevées sur l'exercice précédent peuvent être effectuées avant la date de clôture.

Le contrôle de certains comptes et de certaines écritures ne peut commencer qu'après la date de clôture et après les travaux d'inventaire, notamment pour vérifier la séparation des exercices.

À quelle date le contrôle des comptes doit-il être achevé et à quelle date les rapports doivent-ils être transmis à l'entité auditée ?

Pour une société anonyme à conseil d'administration, par exemple, le conseil d'administration qui arrête les comptes doit se tenir dans les quarante-cinq jours qui précèdent la tenue de l'assemblée générale.

Le commissaire aux comptes doit avoir communiqué ses rapports à l'entité contrôlée pour qu'ils soient mis à disposition des actionnaires au moins 15 jours avant l'assemblée générale.

L'article L. 823.16 portant sur les informations que le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration fait référence aux « modifications qui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables »

Cette rédaction indique clairement que les modifications doivent être communiquées avant l'arrêt des comptes, donc avant la tenue du conseil d'administration qui pourra ainsi statuer sur les propositions du commissaire aux comptes.

En conséquence le contrôle des comptes doit avoir été effectué avant cette date, sur le projet de comptes annuels.

Les travaux de fin de mission et la rédaction des rapports seront effectués après la tenue du conseil d'administration, la conclusion finale devant tenir compte de l'acceptation ou du refus des modifications proposées.

Dans d'autres structures juridiques, le calendrier peut être différent. Une association, par exemple, n'est pas tenue aux délais de 45 et 15 jours. Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit établir et communiquer ses rapports dans un délai raisonnable.

### À retenir

- Après l'acceptation de la mission, le plan de mission présente l'entité, les zones de risques et domaines significatifs, les orientations du programme de travail et les diligences à mettre en œuvre. Il peut être modifié à tout moment.
- Le programme de travail est ajusté au fur et à mesure du déroulement des contrôles. Les anomalies identifiées peuvent nécessiter d'autres contrôles, des demandes d'ajustement.
- La conclusion de la mission, présentée dans les rapports, est justifiée par la note de synthèse.
- Le calendrier du déroulement d'une mission doit être déterminé en fonction de l'entité à auditer, ses obligations, ses contraintes.

## CHAPITRE 2. NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### RÉSUMÉ

Les conditions de nomination du commissaire aux comptes sont prévues dans le Code de commerce.

Le commissaire aux comptes est, en général, nommé par l'organe auprès duquel il va rendre compte de sa mission, le plus souvent, l'assemblée générale.

Son mandat est de six ans. Le renouvellement du mandat est encadré pour les EIP.

Un commissaire aux comptes suppléant est nommé en même temps que le commissaire aux comptes titulaire.

Suivant l'entité à auditer plusieurs commissaires aux comptes peuvent être nommés. L'AMF peut intervenir quand il s'agit d'une entité faisant appel public à l'épargne.

## **SECTION 1. LES TROIS MODES DE DÉSIGNATION**

### **I. ASSEMBLÉE GÉNÉRALE**

La finalité de la mission du commissaire aux comptes est de communiquer aux actionnaires réunis en assemblée générale son opinion sur les comptes qui leur sont présentés.

Le mode de nomination du commissaire aux comptes le plus fréquent est une décision de l'assemblée générale ordinaire, sur proposition du conseil d'administration.

Du fait de leur statut juridique, certaines entités n'ont pas d'assemblée générale, c'est alors l'organe délibérant, organe qui a la même fonction que l'assemblée générale, qui nomme le commissaire aux comptes.

### **II. LES STATUTS**

Sauf dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, les commissaires aux comptes peuvent être nommés par les statuts, à la constitution de la société.

Ce mode de nomination n'est pas fréquent, car le changement de commissaire aux comptes entraîne une modification des statuts et la tenue d'une assemblée générale extraordinaire.

### **III. DÉCISION DE JUSTICE**

Si l'assemblée ou l'organe compétent omet de désigner un commissaire aux comptes, tout membre de l'assemblée ou de l'organe compétent peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes. Le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée ou l'organe compétent à la nomination du ou des commissaires.

S'il est fait droit à la demande de récusation<sup>44</sup>, un nouveau commissaire aux comptes est désigné en justice. Il demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée ou l'organe compétent.

Pour certaines sociétés commerciales, même si les seuils légaux ne sont pas atteints, sous certaines conditions, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice dans les conditions fixées par les textes (société en nom collectif : par un associé ; une SARL : un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital).

## **SECTION 2. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET SON SUPPLÉANT**

Les sociétés et entités tenues d'avoir un tel organe de contrôle ou qui en sont dotées ont l'obligation de **nommer simultanément un** commissaire aux comptes **suppléant pour chaque** commissaire aux comptes **titulaire**.

Le commissaire aux comptes suppléant est appelé à remplacer le titulaire en cas de **refus**, d'**empêchement**, de **démission** ou de **décès**. Il est désigné dans les mêmes conditions que le titulaire. Ses fonctions prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce dernier, sauf si

44. Voir titre 4, chapitre 8 : Fin de mission.

l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent.

### **SECTION 3. LE NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES TITULAIRES**

L'assemblée générale a toujours la possibilité de nommer un nombre de commissaires supérieur à celui exigé par la loi.

Dans certains cas, le législateur impose deux, voire trois, commissaires aux comptes titulaires, au moins. Ainsi, par exemple :

- Les établissements de crédit doivent désigner au moins deux commissaires aux comptes, sauf si le total du bilan est inférieur au seuil fixé par le Comité de la réglementation bancaire (soit 4 573 470 517,10 € ou 457 347 051,71 € pour les établissements affiliés à un organe central lorsqu'ils ont l'obligation de soumettre leurs comptes à l'approbation de celui-ci).
- Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes.
- Les partis politiques doivent désigner deux commissaires aux comptes.

Dans tous les cas où il est fait obligation de désigner plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci ne peuvent accepter le mandat que s'ils appartiennent à, ou représentent, des cabinets distincts (article 17 du Code de déontologie) :

« C'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. »

### **SECTION 4. DURÉE DU MANDAT**

Le mandat est, sauf situation particulière ou remplacement, de **six exercices**. Cette durée favorise l'indépendance du commissaire aux comptes.

Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.

#### **EXEMPLE**

Une société clôt ses comptes le 31 décembre. L'assemblée générale du 18 mars 2011 nomme le commissaire aux comptes. Son mandat couvrira les exercices 2011 à 2017. Il prendra fin avec l'assemblée générale qui se tiendra en 2018 et qui statuera sur les comptes 2017.

Le commissaire aux comptes **nommé en remplacement d'un autre** ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

### **SECTION 5. RENOUVELLEMENT DU MANDAT**

Lorsque, à l'expiration des fonctions, il est proposé à l'assemblée ou à l'organe compétent de ne pas renouveler le mandat, le commissaire aux comptes doit être entendu par l'assemblée ou l'organe compétent, s'il le demande.

Le renouvellement du mandat n'est pas automatique. Pour les entités EIP, le mandat peut être renouvelé pour le même cabinet sous forme de société mais le signataire doit changer obligatoirement tel que le prévoient les dispositions de l'article L. 822-14 du Code de commerce :

« Il est interdit au commissaire aux comptes, personne physique, ainsi qu'au membre signataire d'une société de commissaires aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités faisant appel public à l'épargne. »

Cette disposition est également applicable aux personnes et entités non commerçantes qui ont l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, dès lors qu'elles font appel à la générosité publique.

➡ Voir titre 2, chapitre 7.

## **SECTION 6. FORMALITÉS LIÉES À LA NOMINATION**

### **I. L'INFORMATION DU CONSEIL RÉGIONAL EN CAS D'ACCEPTATION DE MANDAT**

Tout commissaire aux comptes chargé du contrôle d'une entreprise notifie sa nomination au conseil régional de la Compagnie dont il est membre par lettre recommandée, dans le délai de huit jours ; ce conseil régional en informe le Conseil national.

### **II. LA PUBLICITÉ DE LA NOMINATION**

L'entité qui a nommé les commissaires aux comptes doit effectuer les formalités de publicité. Le nom des commissaires aux comptes titulaire(s) et suppléant(s) doit figurer dans les mêmes publications que celles effectuées lors de la constitution de la société :

- inscription au RSC ;
- avis inséré dans un journal d'annonces légales ;
- avis publié, à la diligence du greffier, au Bulletin officiel des annonces commerciales (BODAC).

Les commissaires aux comptes, titulaire et suppléant, figurent sur l'extrait K bis délivré par le greffe.

Les nominations ultérieures font l'objet des mêmes publications.

## **SECTION 7. LE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le co-commissariat aux comptes est défini à l'article L. 823-15 du Code de commerce, ses modalités de fonctionnement à l'article 17 du Code de déontologie et dans la NEP-100 « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ».

### **I. LA NOTION DE COLLÈGE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES**

« Lorsque plusieurs commissaires aux comptes sont désignés, ils constituent ensemble l'organe de contrôle légal de l'entité. »

La mission est exercée par un **collège de commissaires aux comptes** (c'est la notion de co-commissariat aux comptes) (article L. 823-15 du Code de commerce) :

« Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission. »

L'article 17 du Code de déontologie précise :

« Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de fourniture de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés. »

## II. RÉPARTITION DES DILIGENCES ET EXAMEN CONTRADICTOIRE

« L'exercice de la mission ainsi confiée implique que chacun des commissaires aux comptes participe et contribue de manière équilibrée à sa réalisation... les commissaires :

- effectuent ensemble les actions de nature à les engager, au regard notamment de leurs obligations légales, réglementaires et conventionnelles ;
- définissent de manière concertée l'approche de leur mission et conviennent de la répartition entre eux des procédures d'audit et des vérifications qui en découlent ;
- établissent entre eux une coordination étroite, caractérisée par des échanges réciproques d'informations tout au long de la mission.

La mise en œuvre des procédures d'audit et des vérifications réparties entre les commissaires aux comptes font l'objet d'une revue réciproque afin de permettre à chacun d'obtenir l'assurance nécessaire pour fonder ses conclusions. »

**La notion d'équilibre** combine des critères quantitatifs (volume d'heures de travail) et qualitatifs (tels que, par exemple, l'implication des signataires, la structure et la qualification des équipes, la spécialisation de certains intervenants ou l'intervention sur des domaines particulièrement sensibles pour l'audit).

Elle ne se réduit pas à la simple notion quantitative de partage à parts égales, ni se confond avec elle. Elle ne se limite pas à la mise en place d'un pourcentage de répartition des honoraires pour justifier de la participation et de la contribution équilibrées de chacun des commissaires aux comptes.

Car cette notion implique un exercice en commun et contradictoire de certains aspects de la mission. En conséquence, la duplication de certains travaux est inévitable. Il en va de même de son incidence sur le nombre d'heures de travail global nécessaire à la réalisation de la mission. Lorsque plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, **le rapport est commun**. Même en cas de désaccord entre eux, les différentes opinions sont exprimées, en les attribuant à chacun d'eux.

### SECTION 8. LES RELATIONS AVEC L'AUTORITÉ DES MARCHÉS FINANCIERS (AMF)

Le **Code monétaire et financier** (section 5 du chapitre unique du titre II du livre VI) prévoit les relations entre l'AMF et les commissaires aux comptes.

L'Autorité des marchés financiers est informée des **propositions de nomination** ou de renouvellement des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne et peut faire toute observation qu'elle juge nécessaire sur ces propositions. Ces observations sont portées à la connaissance de l'assemblée générale ou de l'organe chargé de la désignation ainsi que du professionnel intéressé.

Les relations entre l'AMF et les commissaires aux comptes ne se limitent pas à leur nomination. Elles peuvent intervenir à tout moment dans le déroulement de la mission.

■ Voir titre 4, chapitre 7.

#### À retenir

- Les conditions de nomination du ou des commissaires aux comptes et le renouvellement du mandat sont prévus par la loi.
- Nomination par l'assemblée générale (le plus fréquent), soumise à des formalités.
- Le mandat est de six ans, renouvelable ou pas (cas des EIP).
- Il doit y avoir un commissaire aux comptes suppléant par titulaire. Le droit commun est un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant.
- Nomination de plusieurs commissaires aux comptes dans certaines circonstances.
- Intervention de l'AMF pour les entités faisant appel public à l'épargne.



**SECTION 9. EXERCICE AUTOCORRIGÉ****Vrai ou faux ?****QUESTIONS**

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. Les fondations ont la particularité de ne pas avoir d'assemblée générale. Les comptes annuels sont approuvés par le conseil d'administration. C'est lui qui nomme le commissaire aux comptes.
2. En cas d'omission de nomination d'un commissaire aux comptes, toute personne intéressée peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes.
3. Un commissaire aux comptes prend sa retraite en 2010. Son mandat devait s'achever en 2014. Un nouveau commissaire aux comptes doit être nommé en 2011 pour six exercices.
4. Le mandat du commissaire aux comptes suppléant suit celui du titulaire.
5. L'AMF peut intervenir pour refuser la nomination d'un commissaire aux comptes d'une entité faisant appel public à l'épargne.

**RÉPONSES**

1. Vrai : C'est l'organe chargé d'approuver les comptes qui nomme le commissaire aux comptes (sauf désignation dans les statuts).
2. Faux : Seuls les membres de l'assemblée générale (ou organe équivalent) peuvent faire cette demande.
3. Faux : Au départ à la retraite d'un commissaire aux comptes, le suppléant prend la suite jusqu'à la fin du mandat en 2014. Un nouveau commissaire aux comptes suppléant doit être nommé.
4. Vrai : Le mandat du commissaire aux comptes suppléant commence et se termine en même temps que celui du titulaire.
5. Faux : L'AMF peut faire des observations mais n'a pas de pouvoir de décision.

**CHAPITRE 3. ACCEPTATION DE LA MISSION****RÉSUMÉ**

Avant d'accepter une mission l'auditeur doit avoir pris connaissance de l'entité et vérifié le respect des règles de déontologie (indépendance, absence de situation d'autorévision, moyens de mener à bien la mission).

L'auditeur rédige une lettre de mission qui a un caractère contractuel. Cette lettre est obligatoire en début de mandat d'un commissaire aux comptes.

**SECTION 1. L'ACCEPTATION DU MANDAT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES****I. LES CONDITIONS D'ACCEPTATION DU MANDAT**

Les dirigeants prennent contact avec les commissaires aux comptes avant de proposer leur nom à l'assemblée générale. Il est de plus en plus fréquent que les commissaires aux comptes doivent répondre à des appels d'offres.

## A. RESPECT DU CODE DE DÉONTOLOGIE

Au moment où il est pressenti, le commissaire aux comptes vérifie que rien ne s'oppose à l'acceptation du mandat, c'est-à-dire qu'il est en mesure de respecter les règles du Code de déontologie : indépendance, absence de conflits d'intérêts, compétence, etc.

L'article 13 du Code de déontologie « **acceptation d'une mission** » indique :

« Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code.

À cet effet, il réunit les informations nécessaires :

- a) sur la structure de la personne ou de l'entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- b) sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière. »

Ils doivent également vérifier qu'ils n'ont pas réalisé de missions qui pourraient les mettre en situation d'autorévision et le cas échéant, ils prévoient les mesures de sauvegarde appropriées (article 20 du Code de déontologie).

➡ Voir titre 2, chapitre 5.

## B. COMPÉTENCES ET MOYENS DE MENER À BIEN LA MISSION

Avant d'accepter la mission, l'auditeur s'assure qu'il a les compétences et les moyens humains de remplir sa mission. Les critères d'appréciation peuvent être, par exemple :

- la nature de l'activité de l'entité contrôlée ;
- la taille de l'entité contrôlée ;
- la complexité de certaines opérations.

Ces éléments sont à apprécier en fonction de l'expérience de l'auditeur et de ses collaborateurs, du nombre de collaborateurs qui peuvent intervenir, de la période à laquelle la mission doit être effectuée, etc.

### EXEMPLE

Un commissaire aux comptes a plusieurs mandats pour des entreprises industrielles et commerciales. Il maîtrise tous les aspects de la gestion des stocks et des exportations. Il est sollicité pour être commissaire aux comptes d'un fond commun de placement, FCP. Les FCP doivent appliquer des règles comptables particulières que ne connaît pas ce commissaire aux comptes et aucun de ses collaborateurs n'a d'expérience dans ce domaine. Peut-il accepter la mission ?

La réponse ne sera pas obligatoirement négative, car il peut estimer qu'il a le temps et les moyens de compléter ses connaissances, que le temps passé en plus sur la première année qui ne pourra pas être facturé sera compensé sur les années suivantes.

## II. FORME DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

La loi n'exige pas l'acceptation écrite de ses fonctions par le commissaire aux comptes. L'acceptation des fonctions peut être tacite et résulter du simple exercice des fonctions. Une acceptation écrite reste préférable.

La nomination du commissaire aux comptes fait l'objet d'une résolution de l'assemblée générale.

### III. CAS PARTICULIERS

#### A. SUCCESSION ENTRE CONFRÈRES

En cas de non-renouvellement du mandat d'un commissaire aux comptes, des dispositions particulières s'imposent au successeur. L'article 21 du Code de déontologie prévoit :

« Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.

La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat. »

#### B. POURSUITE ET RENOUELEMENT DU MANDAT

Il est nécessaire que le commissaire aux comptes s'assure tous les ans que les conditions qui lui ont permis d'accepter le mandat sont toujours réunies, qu'aucun événement n'est survenu qui pourrait nuire à son indépendance ou le mettre en situation d'incompatibilité. L'article 18 du Code de déontologie dispose :

« En cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées ; en particulier, il procède à cette vérification avant d'accepter le renouvellement de son mandat. »

La remise en cause de la poursuite de la mission peut aussi être la conséquence de la détection de fraudes avérées ou suspectées, ainsi qu'il est prévu dans la norme NEP-240 « Prise en compte de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ».

### SECTION 2. L'ACCEPTATION D'UNE MISSION CONTRACTUELLE

Les conditions prévues pour l'acceptation d'une mission légale sont précisément définies. L'acceptation d'une mission contractuelle va suivre la même démarche. Il s'agira pour l'auditeur de vérifier :

- son indépendance vis-à-vis du client ;
- ses compétences techniques par rapport à l'entité à auditer ;
- les moyens dont il dispose pour effectuer la mission (temps disponible, en particulier).

### SECTION 3. PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ

#### I. OBJECTIFS DE LA PRISE DE CONNAISSANCE

Connaître l'entité à auditer est indispensable pour déterminer si l'auditeur est en situation d'accepter le mandat ou la mission. Cette prise de connaissance initiale est succincte.

Elle permet également de déterminer les éventuels **obstacles** ou **limitations** à l'exécution de la mission ainsi que la **charge de travail** et le niveau des honoraires.

La prise de connaissance est ensuite approfondie pour identifier les zones de risque et ainsi de mieux cibler les diligences à mettre en œuvre.

La NEP-315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes » donne des indications sur les informations à collecter. Le paragraphe 13 de la norme indique :

« 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. »

## II. UTILISATION DES INFORMATIONS COLLECTÉES

Les informations collectées vont permettre d'apprécier l'existence des **risques** les plus importants, notamment :

- situations conflictuelles entre dirigeants, actionnaires, relations AMF/société) ;
- attitude des dirigeants, personnel incompetent, rotation du personnel élevée et anormale (notamment des cadres) ;
- l'existence d'un service d'audit interne, faiblesses notables du contrôle interne,
- continuité de l'exploitation compromise (situation financière très déséquilibrée, activités très en déclin, fortes pertes, etc.) ;
- activités spéculatives ;
- risques fiscaux anormalement élevés ;
- conflits sociaux importants ;
- risques juridiques (situations juridiques peu claires ou critiquables) ;
- comptabilité mal tenue et retard dans l'établissement des comptes annuels ;
- politique de clôture des comptes.

Pour collecter l'ensemble de ces informations, l'auditeur a recours à différentes sources tant internes qu'externes.

■ Des exemples de sources d'information sont présentés en **annexe 7**.

### **SECTION 4. LA LETTRE DE MISSION**

#### I. MISSION CONTRACTUELLE

Les modalités du déroulement de la mission d'audit (termes et conditions) sont décrites dans un contrat qui prend la forme d'une lettre de mission. Celle-ci régit les droits et obligations réciproques des parties. Elle décrit le contenu et les limites de la mission, les modalités et conditions financières qui ont fait l'objet d'une négociation. Elle permet de prévenir les litiges ou les malentendus.

#### II. LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Dans ce cas la mission est définie par des textes légaux et réglementaires qui s'imposent tant au commissaire aux comptes qu'à l'entité auditée.

La mission de certification des comptes étant complexe, il est nécessaire de définir les termes et conditions globaux des interventions. La lettre de mission a pour objectif essentiel de préciser

les obligations des parties, d'annoncer les grandes lignes du plan et du calendrier de mission et l'enveloppe financière et d'assurer, par une telle transparence, les conditions nécessaires à la bonne exécution de la mission légale.

La lettre de mission est obligatoire la première année du mandat. Elle doit être établie et communiquée préalablement à la mise en œuvre des travaux.

Il est de la responsabilité du commissaire aux comptes de déterminer s'il lui paraît nécessaire de rappeler en cours de mission le contenu de cette lettre, ou si les circonstances exigent sa révision. Tel sera le cas, si, par exemple, la direction se méprend sur la nature et l'étendue des interventions, si des problèmes particuliers ont été rencontrés pour la mise en œuvre des travaux, en cas de changements au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de la détention du capital, en cas d'évolution de la nature ou de l'importance des activités de l'entreprise, ou en raison de la survenance d'un événement ou d'une demande nécessitant des diligences supplémentaires.

En cas de pluralité de commissaires aux comptes, elle peut être commune, comme il peut y avoir des lettres individuelles.

Si la mission est relative à des comptes consolidés ou combinés il peut n'être fait qu'une seule lettre de mission, commune à toutes les entités du même ensemble, à charge d'obtenir de la mère confirmation écrite de l'accord de chacune sur le contenu de la lettre.

Le commissaire aux comptes est tenu de recueillir l'accord sur les termes et conditions exposés par la lettre de mission dont il se fait accuser réception ; tout désaccord éventuel étant à consigner dans son dossier de travail. Si le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, les mesures de sauvegarde prévues par le Code de déontologie sont à appliquer, et les conséquences sur le maintien du mandat à tirer.

Le contenu de la lettre de mission est défini dans la norme NEP-210 « Lettre de mission du commissaire aux comptes ».

➡ Le contenu de la lettre de mission est présenté en **annexe 8**.

### À retenir

- Le mandat est accepté après une prise de connaissance de l'entité pour vérifier le respect des règles de déontologie et la faisabilité de la mission.
- La prise de connaissance effectuée au moment de l'acceptation du mandat doit être approfondie aux autres étapes de la mission.
- La lettre de mission est obligatoire en début de mandat d'un commissaire aux comptes, c'est un document contractuel qui précise les droits et obligations des parties.

## SECTION 5. EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### Vrai ou faux ?

#### QUESTIONS

Indiquez si les énoncés suivants sont vrais ou faux.

1. Un nouveau commissaire aux comptes doit contacter son prédécesseur avant d'accepter le mandat.
2. Un commissaire aux comptes peut démissionner avant la fin de son mandat si une incompatibilité survient.
3. La lettre de mission n'est obligatoire que pour les missions contractuelles.

**RÉPONSES**

1. Vrai : Il doit connaître la cause du non-renouvellement du mandat.
2. Vrai : C'est même une obligation.
3. Faux : La lettre de mission est obligatoire la première année du mandat du commissaire aux comptes.

**Exercice 11****ÉNONCÉ**

Un commissaire aux comptes pressenti constate que la société qui l'a contacté est dépourvue de procédures comptables. Il en déduit que le risque d'anomalies dans les comptes est élevé et il refuse le mandat.

**TRAVAIL À FAIRE**

En a-t-il le droit ?

**CORRIGÉ**

Un commissaire aux comptes a le droit de refuser un mandat s'il considère que les conditions du bon déroulement de la mission ne sont pas réunies.

**CHAPITRE 4. PLANIFICATION DE LA MISSION****RÉSUMÉ**

L'organisation de la mission se traduit par la rédaction d'un document de référence pour tous les membres de l'équipe d'audit et tous les éventuels intervenants : le **plan de mission**.

Les **orientations du programme de travail** sont déterminées à partir du niveau du risque d'audit, du seuil de signification et de l'importance (en quantité) des éléments à contrôler qui en découlent.

Le **programme de travail** est rédigé à partir des orientations définies dans le plan de mission. Il définit les objectifs de contrôles, la sélection des éléments à contrôler et les travaux à effectuer pour atteindre ces objectifs.

Les objectifs du programme de travail sont déterminés à partir des **assertions**, objectifs de contrôle et règles à respecter pour obtenir l'image fidèle attendue.

La norme NEP-300 « Planification de l'audit » précise comment doit être organisée une mission d'audit. Elle est complétée par la NEP-320 « application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

**SECTION 1. LE PLAN DE MISSION****I. L'OBJECTIF DE LA PLANIFICATION DE LA MISSION D'AUDIT DES COMPTES**

La planification consiste à prévoir, notamment :

- l'approche générale des travaux d'audit des comptes annuels ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre ;
- l'équipe d'audit ;

- la nature et l'étendue de la supervision de l'équipe d'audit et la revue de ses travaux ;
- la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

**La planification** de la mission a pour finalité la réalisation des travaux d'audit :

- de manière efficace et concluante ;
- et dans les délais impartis.

L'étendue des travaux et le choix des techniques d'audit dépendent des risques identifiés. Ces choix peuvent être modifiés en cours de mission. Le calendrier des interventions est déterminé en fonction de la disponibilité des informations et du personnel de l'entité. Le choix de l'équipe d'audit dépend des compétences particulières qui peuvent être nécessaires et des charges de travail.

**L'efficacité** de la réalisation des travaux d'audit repose sur une anticipation correcte des difficultés qui peuvent survenir en cours de mission. La gestion du risque d'audit est continue. Elle repose sur l'exercice du jugement personnel. L'auditeur garde une vue d'ensemble pour équilibrer correctement la nature et l'étendue des travaux d'audit, faire intervenir des intervenants compétents, et répartir les interventions dans le temps de la façon la plus appropriée.

L'opinion se construit progressivement :

- par la mise en corrélation systématique des constatations ;
- par la synthèse progressive des constatations en question ;
- par leur mise en perspective.

La réalisation des travaux, **dans les délais impartis**, passe par la prise en compte, notamment, de :

- la taille de l'entreprise, son organisation ;
- la nature de ses activités et la complexité de l'opération ;
- la disponibilité des interlocuteurs de la société et leurs contraintes ;
- les travaux effectués par d'autres professionnels ;
- les travaux du service d'audit interne ;
- le calendrier d'exécution par les services comptables des travaux courants ;
- le calendrier de clôture des comptes ;
- le calendrier des opérations de consolidation ;
- les dates d'arrêté et de présentation des comptes.

La phase de planification de la mission prend en considération des termes et conditions de la mission, en particulier :

- le caractère **récurrent ou ponctuel** de la mission (dans le premier cas, l'auditeur dispose du résultat de l'audit précédent) ;
- le fait qu'il s'agit ou non du **premier exercice audité** (dans le second cas, et si le précédent audit lui a été confié, l'auditeur raisonne « par exception » au niveau de la prise de connaissance générale et de l'appréciation du contrôle interne, car il va actualiser son dossier permanent).
- les difficultés rencontrées au cours des exercices précédents dans le déroulement de la mission ou les anomalies non corrigées.

## II. PRÉPARATION DU PLAN DE MISSION

Pour pouvoir rédiger le plan de mission, l'auditeur va se baser sur la connaissance de l'entité à auditer et compléter les informations qu'il a collectées au moment de l'acceptation de la mission. Il va s'attacher en particulier aux éléments suivants :

- la stratégie de l'entreprise (accroître ses parts de marchés par croissance externe ou interne...) et ses effets (image, climat social, structure et dépendance financière) ;
- les domaines exigeant de l'auditeur une attention et des compétences particulières ;
- les entreprises ou parties liées et les opérations correspondantes ;



- les circonstances inhabituelles, les événements importants survenus au cours de l'exercice ;
- les politiques comptables suivies et la description qui en est donnée dans l'annexe des comptes annuels ;
- les méthodes d'estimations comptables.

Les éventuelles modifications qui seront apportées au plan de mission si des événements inconnus à la date de sa rédaction se produisent (sinistre, litige, transaction inhabituelle) ou si des anomalies identifiées nécessitent des contrôles complémentaires doivent être expliquées et consignées par écrit.

### III. CONTENU DU PLAN DE MISSION

Le plan de mission décrit de façon synthétique le cadre de la mission et les principaux choix effectués. Le contenu indicatif du plan de mission est le suivant :

- descriptif succinct de l'entreprise et ses caractéristiques (marché, parts de marchés, produits, stratégie...), les principaux interlocuteurs et de ses risques inhérents ;
- les faits et événements importants de l'exercice ;
- les observations issues de l'audit précédent et les suites à donner ;
- les conclusions de l'évaluation du risque liée au contrôle ;
- les systèmes significatifs ;
- l'estimation du risque de non-détection et les seuils de signification (reclassement, redressement) ;
- les orientations du programme de travail ;
- la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
- le budget de temps et d'honoraires ;
- le calendrier de la mission ;
- la composition de l'équipe d'audit.

#### SECTION 2. LE PROGRAMME DE TRAVAIL

L'objectif du programme général de travail est de définir la nature, le calendrier, le champ et l'ampleur des procédures d'audit à mettre en œuvre pour l'application du plan de mission.

La norme NEP-300 donne une définition du programme de travail (§ 11) :

« 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 de mission, 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 et les honoraires correspondants. »

Le programme général de travail est complété par des programmes détaillés qui décrivent les contrôles à effectuer en fonction des différents objectifs de contrôle.

Le contenu indicatif du programme général de travail peut se présenter ainsi :

- Les domaines et systèmes significatifs à couvrir par l'appréciation du contrôle interne, avec indication, pour chaque risque inhérent relevé, des mesures qui, au niveau du contrôle interne, seraient de nature à réduire le risque lié au contrôle correspondant.
- La répartition par cycles de la charge de travail.
- Pour chaque séquence de travail (cycle) :
  - les objectifs de chaque contrôle ;
  - le risque inhérent estimé ;
  - le seuil de signification ;
  - la sélection des éléments à contrôler ;
  - les techniques particulières à mettre en œuvre ;
  - le budget d'heures ;
  - le calendrier prévu pour les tests de procédures et les contrôles de substance.

### **SECTION 3. UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE PROFESSIONNEL**

Le commissaire aux comptes peut être amené à inclure dans son audit les conclusions des travaux d'un autre professionnel :

- Un autre commissaire aux comptes :  
Pour certifier des comptes consolidés, il faut que les comptes des filiales soient eux-mêmes certifiés. Le commissaire aux comptes utilisera les conclusions des audits réalisés par les différents commissaires aux comptes des filiales.
- Un expert :  
Certaines activités ou opérations demandent des connaissances techniques très particulières qui ne sont pas maîtrisées par le commissaire aux comptes. Il fera alors appel à un expert pour réaliser cette partie de l'audit. Ce peut être le cas, pour apprécier la valorisation de certains actifs (terrains, constructions), pour vérifier les quantités physiques de certains stocks (minerais, réserves pétrolières), pour s'assurer que des calculs actuariels complexes sont sans erreur matérielle (engagement de retraite), etc.
- Un expert-comptable qui effectue des travaux pour son client et/ou qui a une mission de présentation des comptes annuels :  
Pour établir les comptes annuels, l'expert-comptable réalise des contrôles et des vérifications. Le commissaire aux comptes prend connaissance de ces travaux et en tient compte dans son programme de travail.

Ces situations sont présentées dans deux normes qui précisent dans chaque cas l'étendue et le contenu de ses propres travaux. Il s'agit :

- NEP-620 « Intervention d'un expert » ;
- NEP-630 « Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité ».

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes ne peut pas partager sa responsabilité avec celle d'un autre professionnel intervenant dans l'entité à quelque titre que ce soit. Il doit donc :

- évaluer la compétence professionnelle, de celui qui intervient ;
- s'assurer de l'adéquation des travaux effectués avec ses propres objectifs de contrôle ;
- il joint dans son dossier de travail les éléments qu'il a collectés auprès des autres professionnels ;
- il effectue les contrôles complémentaires qu'il juge nécessaires.

Uniquement, en cas d'intervention d'un expert, le commissaire aux comptes :

- s'assure de la bonne traduction dans les comptes des conclusions de cet expert ;
- peut faire référence aux travaux de l'expert dans le rapport sur les comptes annuels :
  - lorsqu'il justifie ses appréciations,
  - lorsqu'il émet une réserve ou un refus de certifier.

### **SECTION 4. UTILISATION DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE**

De la même façon quand il existe un service d'audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance de la nature et de l'étendue des travaux qui lui sont confiés, des objectifs qui lui sont assignés.

Pour pouvoir utiliser les travaux de l'audit interne, le commissaire aux comptes doit apprécier (paragraphe 4 de la norme NEP-610 « Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne ») :

- « 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. »

Dans la mesure où il estimera qu'il peut utiliser les travaux de l'audit interne, il s'assurera que les travaux réalisés correspondent à ses objectifs d'audit et qu'ils ont été effectués dans des conditions fiables (personnel qualifié, documentation suffisante, conclusions écrites).

■ L'évaluation du contrôle interne est présentée au titre 3, chapitre 5.

## **SECTION 5. LE RISQUE D'AUDIT**

### **I. LES RISQUES LIÉS À L'ENTITÉ AUDITÉE**

L'auditeur a pris connaissance de l'entité, de son environnement économique et réglementaire et il a pu évaluer les **risques inhérents**.

Il a analysé les mesures et procédures mises en place par l'entité pour répondre aux risques inhérents et en fonction des faiblesses du contrôle interne, il a déterminé le **risque lié au contrôle**.

Les risques inhérents et le risque lié au contrôle sont les deux composantes du risque d'anomalies significatives dans les comptes. L'auditeur conclut cette analyse en déterminant un niveau de risque lié à l'entité.

Les normes NEP-250 « Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires » et NEP-240 « Prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes » traitent en particulier de l'analyse des risques liés à l'entité.

### **II. LE RISQUE DE NON-DÉTECTION**

En fonction du niveau de risque lié à l'entité, l'auditeur va pouvoir estimer dans quelle mesure il peut se permettre de ne pas identifier une anomalie existante : **risque de non-détection**.

Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

« **Risque de non-détection** – Il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. »

L'auditeur n'est pas à l'abri d'une erreur :

- dans le recensement des risques ;
- dans l'estimation des risques ;
- d'appréciation de l'importance du risque estimé comparé au niveau de risque non tolérable ;
- dans l'élaboration du programme de travail (répartition et étendue des travaux) ;
- dans le choix des techniques d'audit et des conditions de mise en œuvre.

Le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie significative dépend :

- des choix effectués dans le programme de travail de contrôler ou pas certaines opérations ;
- de la nature même des travaux de l'auditeur : les opérations ne sont pas toutes vérifiées, il est procédé à des sondages.

L'auditeur peut ne pas détecter une anomalie pour diverses raisons. Ce peut être, par exemple :

- une faille, non détectée, pendant la phase d'orientation et de planification de la mission ;
- une erreur d'appréciation de la portée ou de l'incidence des constatations ;
- un choix de procédure d'audit malheureux ;
- la mise en œuvre d'une procédure en dehors des conditions requises ou dans des conditions autres que celles qui étaient pertinentes.

**EXEMPLE**

Le compte d'entretien et réparation a augmenté de 2 % entre les exercices N-1 et N, ce qui correspond à la hausse générale des prix constatée sur cette période. Le compte a été analysé en détail pour les exercices N-2 et N-1 et aucune anomalie n'a été constatée. Aucun contrôle n'a été prévu pour ce compte pour l'exercice N. Or il s'avère que la société auditée a effectué beaucoup moins de réparations par rapport aux années précédentes et que des immobilisations ont été comptabilisées en charge.

Compte tenu des choix retenus dans le programme de contrôle des comptes, cette anomalie ne sera pas détectée.

Il existe une relation logique inverse entre, d'une part, le **risque d'anomalies** estimé par l'auditeur (risque inhérent et risque lié au contrôle) et, d'autre part, le **risque de non-détection** acceptable par l'auditeur :

- Si le risque lié à l'entité est élevé, l'auditeur ne peut pas prendre le risque de ne pas détecter une anomalie significative : le risque de non-détection retenu sera faible et les contrôles renforcés.
- Si le risque lié à l'entité est faible, l'auditeur peut alors prendre plus de risque de ne pas identifier une anomalie significative : le risque de non-détection retenu sera élevé et les contrôles seront allégés.

**EXEMPLE**

Une entreprise réalise de nombreuses opérations à l'étranger, achats et ventes. Le chiffre d'affaires à l'exportation représente 75 % de son chiffre d'affaires total. Un nouveau directeur général vient d'être nommé, son prédécesseur étant parti à la retraite.

On pourra considérer que le risque inhérent est élevé car les activités à l'exportation comportent des risques difficilement maîtrisables et les possibilités de recours en cas de litiges plus aléatoires. Le directeur du fait de sa nomination récente n'a pas encore acquis une expérience suffisante de l'entreprise (activité et fonctionnement).

Le précédent directeur général était resté en poste plus de 20 ans. Il avait mis en place des procédures bien adaptées à la taille de l'entreprise et à son activité. Ces procédures sont toujours en place et n'ont pas été modifiées par le nouveau directeur général.

On pourra considérer que le risque lié au contrôle est faible car les procédures en place ont déjà fait la preuve de leur pertinence et de leur efficacité.

Le commissaire aux comptes va donc considérer que le risque de non-détection qu'il peut accepter est **moyen**.

Il mettra en œuvre des contrôles plus étendus pour les zones de risques : exhaustivité et valorisation du chiffre d'affaires, valorisation des créances à la date de clôture et écarts de conversion, recouvrement des créances et évaluation des dépréciations pour créances douteuses.

En revanche, il pourra limiter ses contrôles pour les comptes liés au personnel, aux impôts et taxes, par exemple.

**III. LE RISQUE D'AUDIT**

Le risque d'audit est la synthèse des différents risques. Le lexique de la CNCC donne la définition suivante :

- « **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. »

Il est important de ne pas perdre de vue l'objectif de l'audit comptable et financier qui est de certifier (mission légale) ou attester (mission contractuelle) que les états financiers sont conformes à l'objectif de la comptabilité : « Donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité. » Les différents destinataires de ces informations financières, ont besoin de ces informations pour prendre des décisions (augmentation de capital, investissements, prêts, développement d'activité, restructuration, etc.). L'auditeur doit donc pouvoir conclure que les informations financières publiées ne comportent pas d'anomalies significatives.

## **SECTION 6. SEUIL DE SIGNIFICATION**

### **I. DÉFINITION DU SEUIL DE SIGNIFICATION**

Pour déterminer si une anomalie est significative ou pas, il est nécessaire de fixer une limite. L'auditeur prend position par rapport à cette limite, détermine ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas, ce qu'il faut corriger. Cette limite, le seuil de signification, est un point de repère pour se forger une opinion et pour déterminer l'étendue des contrôles à effectuer (seuil de planification).

Selon l'appréciation de l'auditeur, le seuil de signification est le montant au-delà duquel une anomalie (ou les anomalies prises dans leur ensemble) peut affecter la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et donc induire en erreur le lecteur de ces comptes. Il est directement lié au risque d'anomalies qui dépend de l'entité (risques inhérents et risque lié au contrôle).

Il sert à identifier les anomalies détectées et non corrigées qui ne sont pas acceptables.

Le seuil de signification fait l'objet de la norme NEP-320 « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » qui donne la définition suivante :

« **Seuil de signification** – montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. »

### **II. DÉTERMINATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION**

La NEP-320 indique :

« Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble. »

En fonction de la complexité de certaines opérations et de la sensibilité de certains postes des comptes annuels plusieurs seuils peuvent être déterminés, en retenant toujours le point de vue du lecteur des comptes.

Le seuil de signification permet d'apprécier l'ensemble des anomalies relevées. Il est possible de faire la distinction entre (termes non définis dans la norme) :

- le **seuil de redressement** applicable aux anomalies ayant une incidence sur le résultat de l'entité auditée et
- le **seuil de reclassement** applicable aux anomalies relatives à la présentation des comptes et sans incidence sur le résultat de l'exercice audité.

La première approche du seuil de signification est intuitive, elle découle du bon sens, du jugement du professionnel. Prenons un exemple à titre de comparaison : quand le chiffre d'affaires d'une entreprise est de 3 769 254,39 €, on dit que le chiffre d'affaires est de 3 800 k€, les autres chiffres ne sont pas significatifs.

Cette approche n'est pas suffisante, il faut déterminer un seuil chiffré de telle sorte qu'il soit cohérent d'une année sur l'autre. La prise en considération des **besoins du lecteur** sert de guide

dans l'évaluation du seuil de signification, l'aspect qualitatif reste donc omniprésent (facteurs minorants, facteurs aggravants). Plusieurs critères peuvent être retenus pour le déterminer.

Il s'agit de « traduire » dans une formule le choix déterminé sur la base du jugement du professionnel. La NEP-320 précise comment déterminer ce seuil :

« Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ;
- ou l'endettement net.

Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains des utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

L'appréciation du seuil de signification peut évoluer en cours de mission, en fonction, par exemple, de faits nouveaux, de réalisations constatées différentes de celles communiquées ou d'évolutions constatées pouvant remettre en question l'estimation initiale.

Une relation logique inverse existe entre le **seuil de signification** retenu et le **risque d'audit** : plus le risque d'audit est faible, plus le seuil de signification peut être élevé et inversement.

#### EXEMPLE

Une entreprise commerciale a pour activité l'achat et la vente d'outillage pour des professionnels.

Une erreur de prix sur un article acheté à l'étranger (erreur de conversion) aura pour conséquences une mauvaise estimation du prix de vente, donc de la marge et du résultat net de l'entreprise. Au bilan cette erreur aura une incidence sur la valorisation du stock de marchandises et sur le total du bilan.

Suivant les trois hypothèses retenues et compte tenu des besoins du lecteur des comptes, cette erreur sera significative ou pas et le seuil de signification sera différent.

Hypothèse	1	2	3
Montant du stock	3 150 000 €	1 250 000 €	250 000 €
Erreur d'évaluation du stock	3,00 %	13 %	23 %
% des stocks dans le total du bilan	8,00 %	20 %	15 %
Incidence sur le total du bilan	0,50 %	3 %	4 %
Incidence sur le chiffre d'affaires	0,25 %	2 %	3 %
Résultat net	1 800 000	750 000	120 000
Incidence sur le résultat net	5,00 %	12 %	28 %

Dans la **première hypothèse**, l'erreur n'est pas significative : présenter un résultat de plus ou moins 5 % par rapport à 1 800 000 € ne changera pas l'appréciation du lecteur des comptes et la variation au bilan de la valeur des stocks de plus ou moins 3 % sera également sans incidence. L'incidence sur le chiffre d'affaires étant faible, ce critère ne pourra pas être retenu.

Un seuil de 10 % du résultat net signifie que toute erreur inférieure à 180 000 € ne donnera lieu à aucun redressement ou aucune remarque sur les comptes de cette entreprise. L'auditeur appréciera si ce seuil de 180 000 € est significatif ou pas.

Dans la **deuxième hypothèse**, l'erreur de 12 % sur le résultat, le fait passer à 660 000 € ou à 840 000 €. Les performances de cette entreprise ne seront pas évaluées de la même façon. Si les actionnaires ont l'habitude de percevoir des dividendes à hauteur de 50 % du résultat net,



leur revenu estimé à 375 000 € pourrait passer à 330 000 € ou à 420 000 €. Dans cette situation un seuil de signification de 5 % du résultat net pourra, par exemple, être retenu. L'incidence sur la présentation du bilan ne sera pas retenue comme seuil de signification puisque ce n'est pas un élément important pour les actionnaires.

Un seuil de 5 % du résultat net signifie que toute erreur inférieure à 37 500 € ne donnera lieu à aucun redressement ou aucune remarque sur les comptes de cette entreprise.

Dans la **troisième hypothèse**, l'erreur de 28 % sur le résultat net est significative. Si l'entreprise cherche à développer ses activités à l'exportation depuis plusieurs années, les lecteurs des comptes seront sensibles à l'évolution du chiffre d'affaires et à la marge réalisée. Déterminer un seuil de signification en fonction du chiffre d'affaires pourra être pertinent.

Il est possible de définir des seuils différents pour certaines catégories d'opérations.

### EXEMPLE

Dans une entreprise qui a une partie de son activité à l'étranger, un seuil de signification pourra être retenu pour tous les postes concernés, il pourra être déterminé en fonction du chiffre d'affaires à l'exportation.

Un autre seuil pourra être retenu pour les montants présentés dans l'annexe des comptes annuels concernant le niveau des provisions pour dépréciation d'immobilisations ou la répartition des provisions pour litiges entre provisions d'exploitation, financières et exceptionnelles.

Le choix d'un seuil de signification est toujours délicat, car il n'est pas toujours possible de représenter par un seul chiffre tous les aspects qui interviennent dans l'appréciation générale qui devra être exprimée. Il est le plus souvent utile de déterminer deux, voire trois seuils de signification. Ces analyses résultent de la pratique plus que de la norme. Suivant les circonstances ou les priorités de l'auditeur, l'une ou l'autre analyse est retenue.

## III. SEUIL DE PLANIFICATION

Le seuil de signification prend en compte le niveau de risque lié à l'entité. Il ne prend pas en compte le risque de non-détection liée à l'auditeur. Le seuil de planification tient compte de ce risque. Il est défini ainsi :

« **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. »

Le seuil de signification est utilisé pour déterminer s'il faut, ou ne faut pas, demander une modification des comptes par rapport aux anomalies identifiées.

Le seuil de planification est utilisé pour déterminer, en fonction des anomalies potentiellement significatives que le programme de travail doit permettre de détecter, les techniques de contrôles à utiliser et les procédures d'audit à mettre en œuvre.

Le seuil de signification est déterminé à partir de tous les éléments pouvant influencer sur l'identification des éventuelles anomalies contenues dans les comptes.

« La **détermination du seuil de planification** ne relève pas du seul calcul arithmétique mais également du jugement professionnel. Lorsqu'il détermine ce seuil, le commissaire aux comptes s'appuie sur la connaissance qu'il a de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, et prend en compte le risque d'anomalies dans les comptes de l'exercice en cours au vu, notamment, de la nature et de l'étendue des anomalies relevées au cours des audits précédents. Le seuil de planification est inférieur au seuil de signification. Il est généralement déterminé en appliquant un pourcentage à ce dernier. »



#### IV. AUTRES SEUILS

À chaque étape de la mission, il est nécessaire de se positionner et de donner des repères à l'équipe d'audit pour que l'ensemble des travaux soient cohérents et conformes à ce qu'en attend le commissaire aux comptes. En complément du seuil de planification, il est possible de déterminer :

- Un **seuil de remonté en synthèse** qui permet de récapituler les anomalies relevées et de déterminer si dans leur ensemble elles sont significatives.
- Un **seuil d'investigation** qui permet d'exclure des contrôles aux opérations et aux montants « manifestement insignifiants »

Ces seuils sont issus de la pratique et ne sont pas normalisés.

#### V. LES LIMITES DU SEUIL DE SIGNIFICATION

Le seuil de signification est un élément central de la mission d'audit. De son appréciation dépendent le programme de travail et l'étendue des contrôles à effectuer. Aussi, une erreur d'appréciation aura des conséquences quasi mécaniques sur le déroulement de la mission :

Un risque sous-estimé a pour conséquence un seuil de signification fixé à un niveau trop élevé. C'est prendre le risque que les contrôles s'avèrent insuffisants et que des anomalies passent inaperçues.

Un risque surestimé a pour conséquence un seuil de signification fixé à un niveau trop bas. C'est prendre le risque de multiplier les contrôles qui seront, de fait, inutiles et, dépasser à côté d'un élément important à cause d'une dispersion dangereuse.

C'est la raison pour laquelle la détermination du seuil de signification n'est jamais définitive, le jugement personnel conduisant à croiser les repères et à le faire évoluer intelligemment au cours de la mission.

Quel que soit le seuil de signification retenu, son application n'est pas automatique. La décision revient à l'auditeur de demander ou pas un ajustement des comptes en fonction des anomalies constatées, de la situation de l'entreprise et des circonstances particulières de l'exercice audité. S'il décide de ne pas demander la correction d'une anomalie supérieure au seuil de signification retenu, il devra justifier sa position. Il en sera de même s'il décide de demander un ajustement des comptes pour une anomalie inférieure au seuil retenu.

### **SECTION 7. ASSERTIONS – OBJECTIFS DE CONTRÔLE**

La comptabilité est tenue dans le respect des principes et règles comptables. Les comptes annuels sont également établis avec cet objectif. L'auditeur doit s'assurer que ces principes et règles ont été correctement appliqués ; ils deviennent donc pour l'auditeur des critères et des objectifs de contrôle, nommés « assertions ». Ce terme est la reprise d'un mot anglais.

La norme NEP-315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes » en donne la définition suivante :

« **Assertions** – Critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. »

**Les assertions** sont autant d'**objectifs d'audit** et permettent de déterminer quels sont les contrôles à effectuer. En principe, à chaque assertion correspond un contrôle, un travail à effectuer. Mais dans certains cas et en particulier pour les petites entités, un même travail peut répondre à plusieurs assertions.

La norme NEP-500 « Caractère probant des éléments collectés » donne la liste des assertions :

« Assertions concernant les flux 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.

Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

- **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.

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. »

## EXEMPLES

### Assertions concernant les flux

1. Vérifier la **réalité** des opérations enregistrées va consister à s'assurer que les factures enregistrées sont bien adressées à l'entité concernée (nom, adresse) et qu'elles correspondent à des opérations qui ont bien eu lieu (rapprochement des factures avec des bons de livraison, par exemple)
2. Vérifier l'**exhaustivité** des actifs va consister à s'assurer qu'un inventaire physique des immobilisations a bien été effectué, que toutes les immobilisations présentes sont bien comptabilisées, que les stocks entreposés à l'extérieur de l'entreprise et lui appartenant sont bien comptabilisés, etc.
3. Vérifier la **mesure** des opérations enregistrées va consister à s'assurer que les factures ont bien été enregistrées pour le montant payé, ou à payer, que les achats libellés en monnaie étrangère ont été convertis au bon cours, etc.
4. Vérifier la **séparation des exercices** va consister à s'assurer que les charges constatées d'avance ont bien été prises en compte que les charges engagées et pas encore facturées ont bien été comptabilisées, etc.
5. Vérifier la **classification** va consister à s'assurer que les dotations aux provisions sont bien comptabilisées dans un compte 68 et que la distinction entre les éléments d'exploitation, financiers et exceptionnels a bien été effectuée, que les escomptes de règlement sont bien comptabilisés en produits financiers.

### Assertions concernant les soldes

6. Vérifier l'**existence** va consister à s'assurer que les biens inscrits dans le fichier des immobilisations, les articles et produits inscrits dans l'inventaire des stocks sont bien présents.
7. Vérifier les **droits et obligations** des actifs immobilisés va consister à s'assurer que les immobilisations comptabilisées appartiennent bien à l'entité, qu'elle détient bien des droits de propriété (les biens pris en location ne sont pas immobilisés) et que les provisions correspondent bien à une obligation de l'entité envers un tiers.

8. Vérifier l'**exhaustivité** des actifs et des passifs va consister à s'assurer qu'aucun élément n'a été oublié

9. Vérifier l'**imputation** et l'**évaluation** va consister à s'assurer que les créances douteuses ont bien été isolées que leur dépréciation est correctement évaluée.

#### Assertions concernant la présentation des comptes et l'annexe

10. Vérifier la **réalité** et les **droits et obligations** des informations fournies dans l'annexe va consister à s'assurer que les engagements hors bilan concernent bien l'entité auditée. Dans les petites sociétés, il peut y avoir des confusions avec les dirigeants ; dans les groupes, il peut y avoir des confusions avec d'autres sociétés du même groupe.

11. Vérifier la **présentation** et l'**intelligibilité** va consister à s'assurer que les modèles de bilan et de compte de résultat prévu dans le plan comptable sont bien utilisés, que la description des règles et méthodes comptables est compréhensible, que les événements importants expliquant certains soldes ou certaines variations par rapport à l'exercice précédent sont clairement exposés.

## SECTION 8. LA SÉLECTION DES ÉLÉMENTS À CONTRÔLER

Le contrôle exhaustif de toutes les opérations comptabilisées étant exclu, les contrôles doivent nécessairement être effectués sur une partie de ces opérations. La norme NEP-530 « Sélection des éléments à contrôler » précise les différentes techniques de sélection qui peuvent être utilisées. Le choix de la méthode de sélection dépend de chaque contrôle.

Cette sélection intervient à la fois pour l'évaluation du contrôle interne et pour les contrôles de substance.

« Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler. En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :

- la sélection de tous les éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques ;
- les sondages. »

### EXEMPLES

1. La sélection de tous les éléments va être utilisée pour le contrôle des comptes de capitaux propres dans lesquels il y a peu d'écritures, chacune pouvant être considérée comme significative.

2. La sélection d'éléments spécifiques n'est pas une sélection au hasard, mais en fonction d'un critère donné. Ce pourra être un contrôle de toutes les factures d'entretien et de réparation supérieures à 500 €, pour s'assurer qu'aucune immobilisation n'a été comptabilisée en charge ou la sélection de tous les montants supérieurs au seuil de planification retenu pour une catégorie de comptes.

3. Les sondages correspondent à une sélection au hasard, la méthode retenue étant ou n'étant pas statistique. Plus le nombre d'écritures à contrôler sera important plus il sera nécessaire de recourir à une méthode statistique. Constituer un échantillon en prenant une écriture toutes les 10 lignes sera considéré comme un sondage.

### À retenir

- Le plan de mission est le document de référence d'une mission d'audit. Il dépend du jugement du professionnel, de l'appréciation qu'il a de l'entité auditée et présente les diligences qu'il doit mettre en œuvre.
- La qualité de la mission (formuler une opinion pertinente), son bon déroulement dépend en

partie de la qualité des conclusions de l'analyse des risques et des orientations qui ont été définies.

- Plus les risques liés à l'entité (risque inhérent et risque lié au contrôle) sont faibles, plus le risque de non-détection pourra être élevé. Plus les risques liés à l'entité (risque inhérent et risque lié au contrôle) sont élevés, plus le risque de non-détection pourra être faible.
- Le programme de travail est la liste des contrôles à effectuer pour atteindre les objectifs fixés : formuler une opinion sur les comptes.
- Les assertions sont une aide pour déterminer les travaux à effectuer et leur cohérence avec les objectifs fixés : rapprocher le nombre des factures du nombre des bons de livraison (exhaustivité) ne permettra pas de vérifier que les montants comptabilisés sont corrects (évaluation).
- Le nombre d'éléments à sélectionner dépend à la fois de la quantité des informations à vérifier et du seuil de signification.

## CHAPITRE 5. DOCUMENTATION DES TRAVAUX

### RÉSUMÉ

Le dossier de travail, obligatoire, permet de transcrire et de conserver les travaux effectués, les informations collectées, les analyses et conclusions de chaque étape de la mission.

Le dossier de travail est un élément de preuve par rapport à l'obligation de moyen.

Le dossier de travail est un élément du contrôle qualité des travaux de l'auditeur.

La forme et le contenu du dossier de travail ne sont pas normalisés. Il est en général composé d'un dossier permanent et d'un dossier de l'exercice.

### SECTION 1. OBJECTIFS DU DOSSIER DE TRAVAIL

La norme NEP-230 « Documentation de l'audit des comptes » rappelle l'obligation de tenir un dossier de travail.

« Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes. Cette obligation résulte des dispositions de l'article R. 823-10 du Code de commerce. »

L'auditeur est tenu à une obligation de moyen, il doit donc matérialiser ses travaux pour :

- étayer et justifier ses conclusions ;
- justifier que sa mission a été effectuée selon les normes de la profession ;
- mettre à la disposition des membres de l'équipe d'audit, les informations collectées et les analyses effectuées.

Les dossiers sont la propriété de l'auditeur. Il doit en assurer :

- la confidentialité ;
- la sécurité ;
- la conservation sur la période légale (10 ans pour les commissaires aux comptes).

L'organisation matérielle et la documentation des travaux sont des éléments essentiels de la qualité du dossier d'audit et du contrôle de cette qualité.

Le dossier de travail retrace toutes les étapes de la mission d'audit et doit permettre à toute personne concernée de comprendre la démarche d'audit suivie et la façon dont l'opinion s'est formée.

En matière de contrôle légal des comptes, les dossiers du commissaire aux comptes ne sont accessibles qu'aux personnes qui y sont autorisées par la loi. Ils sont mis à disposition :

- des autres commissaires aux comptes en cas de co-commissariat, d'audit de comptes consolidés, de succession de commissaire aux comptes, etc. ;
- des contrôleurs pour les besoins de l'examen d'activité ou des contrôles prévus par les textes.

Le secret professionnel est opposé à toute autre personne, en particulier à l'entité auditée. Le non-respect du secret professionnel est un délit pénal.

## **SECTION 2. ORGANISATION ET STRUCTURE DU DOSSIER DE TRAVAIL**

### **I. CONTENU DU DOSSIER DE TRAVAIL**

La norme NEP-230 précise la forme, le contenu et l'étendue de la documentation.

Les principaux points couverts par les dossiers de travail sont :

- l'organisation, la planification de la mission ;
- le classement approprié des éléments probants recueillis lors des travaux accomplis ;
- la supervision et la revue des travaux effectués ;
- le suivi de la mission d'un exercice sur l'autre, lorsque l'audit est récurrent.

### **II. ORGANISATION MATÉRIELLE DU DOSSIER DE TRAVAIL**

Chaque auditeur a une organisation et une structure des dossiers de travail qui lui sont propres qui dépendent notamment de :

- la nature de la mission, son importance et sa complexité ;
- le type de rapport à émettre ;
- la nature et la complexité des activités de l'entité auditée ;
- l'organisation de la revue et de la supervision des travaux des collaborateurs.

D'une façon générale, dans chaque structure, les dossiers de travail sont standardisés en fonction des types de mission. Le recours à des logiciels est de plus en plus fréquent et s'accompagne d'une dématérialisation plus ou moins complète des dossiers.

Pour des raisons pratiques, le dossier de travail est articulé en deux volets :

- le dossier permanent et pluriannuel, tenu et exploité au cabinet ;
- le dossier de l'exercice, dit aussi « dossier annuel » ou « dossier courant », constitué chez le client.

## **SECTION 3. LE DOSSIER PERMANENT**

### **I. OBJECTIF DU DOSSIER PERMANENT**

L'objectif est :

- le regroupement des documents durables ;
- la centralisation des données dont l'incidence concerne plusieurs exercices sociaux consécutifs.

Lorsque la **mission** d'audit est **ponctuelle**, c'est un mode commode de centralisation des informations recueillies lors de la prise de connaissance générale et de l'appréciation du contrôle interne et utile aux différents cycles couverts.

Lorsque la **mission** est **récurrente**, le dossier permanent est une base de données pluriannuelle, point de départ de l'actualisation de la prise de connaissance générale et de l'appréciation du contrôle interne. Il regroupe des documents et des données d'une durée de vie couvrant plusieurs exercices, ce qui permet de préparer l'intervention de contrôle des comptes.

## II. CONTENU INDICATIF DU DOSSIER PERMANENT

Les rubriques présentées ci-après correspondent à celles qui sont généralement retenues. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes propose un modèle de dossier dont l'utilisation n'est pas obligatoire :

- présentation synthétique de l'entreprise (secteur d'activité, organigramme, historique, principaux interlocuteurs et partenaires, etc.) ;
- suivi de la mission (acceptation du mandat, lettre de mission initiale).
- description et analyse du contrôle interne ;
- informations à caractère juridique concernant l'entité auditée (statuts, PV des assemblées générales, etc.) ;
- informations concernant le personnel (convention collective, accord d'intéressement et de participation, conclusions des contrôles Urssaf, etc.) ;
- informations à caractère fiscal (particularités fiscales, conclusions des contrôles fiscaux, rescrits, etc.) ;
- information comptable et financière (réglementation spécifique, plan de compte sectoriel, etc.) ;
- principaux engagements (baux, hypothèques, garanties des emprunts, etc.) ;

### SECTION 4. LE DOSSIER DE L'EXERCICE

#### I. OBJECTIF DU DOSSIER DE L'EXERCICE

Le dossier de l'exercice suit le déroulement de la mission, toutes les étapes y sont consignées. Il a pour finalité de :

- expliciter la planification de la mission, la nature, le calendrier, l'étendue et les conditions de mise en œuvre des procédures d'audit déployées en concordance avec les objectifs de la mission ;
- rassembler les notes d'orientation, les notes de synthèse, les feuilles de travail, les documents de travail et analyses établies par l'entité, les documents remis par l'entité et ceux reçus en réponse aux demandes d'information, etc.
- expliciter les raisonnements et les appréciations essentielles pour les questions importantes pour lesquelles l'auditeur a exercé son jugement professionnel, et les conclusions retenues.

Le dossier de l'exercice est, par ailleurs, un élément de preuve en cas de mise en cause de la responsabilité civile professionnelle du commissaire aux comptes. Dans ce contexte, tous les travaux effectués non consignés dans le dossier de travail ne peuvent pas être mis en avant et sont donc perdus.

#### II. CONTENU DU DOSSIER DE L'EXERCICE

Suivant la structure et la taille du cabinet, le dossier de l'exercice sera plus ou moins informatisé. L'objectif de l'informatisation étant de gagner en temps, en fiabilité et d'en permettre la consultation aisée par tous les intervenants.

À titre indicatif, les éléments les plus caractéristiques du contenu du dossier de l'exercice sont les suivants :

- la lettre de mission (voir chapitre 3, section 2) ;
- le plan de mission et programme de travail (voir chapitre 4, sections 1 et 2) ;
- les questionnaires d'appréciation du contrôle interne et les feuilles de travail sur les tests de procédures (voir titre 3) ;
- par cycle, le programme de travail, les feuilles de travail concernant la collecte des éléments probants et les pièces justificatives appropriées ;
- les synthèses par cycle et la note de synthèse générale (solutions aux problèmes soulevés et décisions importantes pouvant affecter la mission, exécution et conclusion des travaux) (voir chapitre 8, section 1) ;



- la déclaration de la direction, qui récapitule ou complète par écrit, à la fin des travaux, certaines informations données par celle-ci au cours de la mission ;
- les comptes annuels, balances générales et auxiliaires ;
- les notes ou correspondances échangées avec la direction de l'entité concernant directement la mission ainsi que les comptes rendus de réunion de l'équipe d'audit ;
- les rapports.

Le dossier de l'exercice du commissaire aux comptes doit également contenir tous les travaux spécifiques à la mission de certification des comptes ou aux obligations qui lui incombent en plus de l'audit des comptes : informations et vérifications spécifiques, procédure d'alerte, révélation de faits délictueux, DDL, etc.

## **SECTION 5. ORGANISATION PAR CYCLE**

### **I. DÉFINITION D'UN CYCLE**

L'évaluation du risque d'anomalies significatives, et la détermination des zones de risques se basent sur les fonctions de l'entreprise. Chaque fonction réalise des opérations qui lui sont propres.

Suivant la même logique, le contrôle des comptes est le contrôle de la comptabilisation des opérations réalisées par les différents services ou départements de l'entreprise et appuyés par les mêmes justificatifs indépendamment des comptes utilisés.

Un **cycle** est l'ensemble des comptes de bilan et des comptes de gestion qui correspond à une fonction de l'entreprise, à une catégorie d'opérations : achats, ventes, personnel, trésorerie et financement, etc.

Ainsi, les comptes de gestion sont contrôlés en même temps que les comptes de bilan : achats – fournisseurs, clients – ventes, immobilisations et amortissements, etc.

Travailler par cycle facilite le contrôle des comptes obligatoirement liés : les comptes 6815 et 7815 de dotations et reprises de provisions ne sont mouvementés qu'avec les comptes 15 de provisions pour risques et charges, par exemple.

Ce découpage suit les grandes rubriques du bilan. Une marge de manœuvre est laissée à l'auditeur dans l'association des comptes à examiner ensemble. Par exemple, certains consacrent un cycle à la notion de séparation des exercices quand d'autres rattachent au cycle Fournisseurs/Achats les charges constatées d'avance, les factures et avoirs non parvenus et les effets à payer et que d'autres encore rattachent les effets à payer au cycle Trésorerie. Des auditeurs rattachent les fournisseurs d'immobilisations aux cycles d'immobilisations.

L'organisation du dossier de travail suit la logique du déroulement des contrôles : classement par cycle.

Cette organisation facilite la répartition des travaux entre tous les membres d'une équipe qui intervient dans une même entité. Le risque d'omission dans les contrôles des comptes se trouve ainsi largement réduit.

Les **cycles** le plus souvent retenus sont :

- capitaux propres ;
- provisions pour risques et charges ;
- emprunts et trésorerie ;
- immobilisations ;
- stocks ;
- achats/fournisseurs ;
- ventes/clients ;
- personnel et organismes sociaux ;
- impôts et taxes ;
- groupe ;
- débiteurs et créditeurs divers ;
- charges et produits exceptionnels.



## II. LE PROGRAMME DE TRAVAIL D'UN CYCLE

Le programme général de travail est réparti par cycle puis, à l'intérieur de chaque cycle, par thèmes et par objectifs de contrôle.

### A. L'OBJECTIF DU PROGRAMME DE TRAVAIL D'UN CYCLE

L'objectif du programme de travail par cycle est :

- de définir les travaux à effectuer ;
- de favoriser leur bonne exécution ;
- d'en permettre le contrôle.

### B. LE CONTENU DU PROGRAMME DE TRAVAIL

Le programme de travail est constitué d'instructions à l'attention des collaborateurs relative à la mise en œuvre des procédures d'audit :

- les objectifs de l'audit ;
- les différents contrôles à réaliser ;
- les techniques de contrôle à utiliser ;
- les conditions de leur mise en œuvre ;
- le budget d'heures ;
- le calendrier d'interventions.

## SECTION 6. LES FEUILLES DE TRAVAIL

### I. L'OBJECTIF DES FEUILLES DE TRAVAIL

Les travaux sont consignés sur une feuille de travail dont l'objectif :

- de permettre la compréhension de la démarche d'audit suivie et des conclusions de la mission ;
- d'asseoir et de justifier l'opinion émise ;
- de rendre possible la revue du dossier par le signataire (et éventuellement par le co-commissaire aux comptes) ;
- de permettre le contrôle du dossier par ceux qui y ont légalement accès ;
- de servir de point de reprise à l'audit suivant.

### II. LES NIVEAUX DE FEUILLES DE TRAVAIL

Pour prendre rapidement connaissance des conclusions des travaux et permettre une revue rapide du dossier, plusieurs types de feuilles de travail sont utilisés qui correspondent à des niveaux différents de la démarche de contrôle.

Les niveaux les plus classiques sont les suivants :

- feuille de base (note de contrôle) ;
- feuille de travail récapitulative par type de contrôle à l'intérieur d'un cycle ;
- feuille de synthèse pour le cycle ;

### III. LE CONTENU DES FEUILLES DE TRAVAIL

Il n'y a pas de présentation standard des feuilles de travail. Certaines mentions indispensables doivent y figurer :

- identification de l'entité et de l'exercice audité, du collaborateur, du responsable du dossier, de la date des travaux, etc. ;
- documentation des travaux effectués :
  - nature du contrôle,
  - objectif du contrôle et techniques de contrôle utilisées,

- étendue du contrôle, sélection des éléments à contrôler,
- résultat du contrôle, conclusion.

Les documents ou copie de documents de l'entité ou de tiers, justifiant les données contrôlées sont annexés à la feuille de travail.

Les feuilles de travail peuvent être établies et conservées sur papier ou support informatique (utilisation de logiciel d'audit). Elles doivent être accessibles et lisibles par d'autres personnes que leur auteur.

La rédaction des feuilles de travail à l'appui des travaux effectués prend du temps. Mais des feuilles de travail bien rédigées évitent les déperditions d'information et les dispersions, facilitent le mûrissement des conclusions et la synthèse progressive, et permettent la revue du dossier de travail dans de bonnes conditions. C'est un gage de la qualité de l'opinion et finalement ce n'est jamais du temps de perdu.

### REMARQUE

Une photocopie annotée ou un fichier exploité sont des éléments d'analyse faisant partie d'une feuille de travail. Il est alors important de bien référencer les différents documents se rattachant à un contrôle, pour faciliter la lecture *a posteriori*, reclasser une feuille qui aurait été retirée du dossier.

### Exemple de feuille de travail

Nom du cabinet	Fournisseurs – Achats		Référence
Nom du client			Page 1/x
Exercice	Fournisseurs d'exploitation		N° compte
Date des travaux	Collaborateur	Commissaire aux comptes :	Solde du compte
<b>OBJECTIF</b>			
	Contrôle de la séparation des exercices		
<b>TRAVAIL EFFECTUÉ</b>			
• Analyser les écritures comptabilisées dans le compte « factures non parvenues »			
• Revue des factures reçues après la clôture et vérification que celles concernant l'exercice ont bien été comptabilisées en factures non parvenues			
• Revue des factures reçues avant la clôture et vérification que celles concernant l'exercice suivant ont bien été comptabilisées en charges constatées d'avance			
• Mêmes contrôles pour les avoirs			
<b>ANALYSE</b>			
<b>CONCLUSION</b>			

### À retenir

- La documentation des travaux est une obligation réglementaire et un outil de travail indispensable.
- Le dossier permanent regroupe des informations à caractère pluriannuel.
- Le dossier de l'exercice regroupe toutes les informations et travaux relatifs à un exercice, classés par cycle pour suivre l'organisation de l'entreprise et la comptabilisation des opérations réalisées par chaque service ou département.
- Tous les travaux doivent être clairement décrits et documentés. La démarche de l'auditeur est traduite dans le dossier de travail.
- Les conclusions du dossier de travail sont le fondement de l'opinion de l'auditeur.

## CHAPITRE 6. LA COLLECTE DES ÉLÉMENTS PROBANTS

### RÉSUMÉ

La collecte des éléments probants est la partie la plus technique de la mission d'audit.

Les éléments probants à collecter concernent à la fois l'évaluation du contrôle interne (tests de procédures) et le contrôle des comptes.

Cette étape est essentielle dans la formation de l'opinion de l'auditeur.

Les techniques à utiliser sont définies dans les normes ISA. La bonne utilisation des techniques est une garantie de la qualité de l'audit. Elles peuvent être utilisées seules ou combinées.

Toutes les techniques n'ont pas la même valeur probante. Une information reçue d'un tiers a plus de valeur qu'une information donnée par un salarié de l'entité auditée. Une constatation faite par l'auditeur a plus de valeur qu'une information qui lui est rapportée.

Le choix des techniques à utiliser en fonction des objectifs relève du jugement du professionnel.

### SECTION 1. LES ÉLÉMENTS PROBANTS

#### I. DÉFINITION DES ÉLÉMENTS PROBANTS

Ce sont toutes les informations, documents, données collectés au cours de la mission qui permettent à l'auditeur de se forger son opinion. La norme NEP-500 précise :

« Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes. »

Les éléments probants sont définis dans le lexique de la CNCC :

« Informations obtenues par le commissaire aux comptes pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ces informations sont constituées des documents justificatifs et de pièces comptables ayant servi à l'établissement des comptes et qui viennent corroborer des informations provenant d'autres sources. »

Il s'agit, à la fois :

- de ce qui est recueilli au fil de l'audit en cours ;
- des informations issues des audits précédents (lorsque la mission est récurrente ; ce qui est le cas pour l'intervention de certification des comptes mais peut l'être aussi pour l'audit contractuel des comptes annuels) ;
- et de celles rassemblées lorsque l'auditeur pressenti a pris connaissance de l'entreprise et de son environnement avant d'accepter sa mission (donc nécessairement avant même de pouvoir la commencer...).

#### II. QUALITÉS DES ÉLÉMENTS PROBANTS

L'opinion de l'auditeur se forme tout au long de la mission et de la collecte des éléments probants. Les éléments collectés pourront être considérés comme des éléments probants s'ils ont à la fois :

- la qualité probante, c'est-à-dire le fait que les éléments collectés soient appropriés et pertinents par rapport aux assertions à vérifier ;
- et le caractère suffisant de la quantité d'éléments présentant la qualité probante en question.

**La valeur probante** dépend de la pertinence et de la validité des éléments collectés donc à la fois :

- de la source à laquelle ils ont été recueillis ;
- de la procédure qui a permis de les collecter ;

- des conditions dans lesquelles cette collecte a été effectuée ;
- de l'analyse des éléments collectés.

L'appréciation du caractère suffisant du nombre d'éléments communiqués relève plus du jugement professionnel de l'auditeur que d'une appréciation mathématique.

La notion de valeur probante et les exigences en matière de nombre suffisant sont interdépendantes et ne doivent jamais être dissociées.

### III. LA DÉMARCHÉ DE L'AUDITEUR

L'opinion se construit par rapport à une accumulation d'éléments qui doivent répondre aux questions que se pose l'auditeur, donc aux assertions. Un élément collecté n'est pas toujours une preuve à lui seul. Il peut représenter simplement une présomption qui devra être complétée par d'autres éléments.

L'auditeur doit donc :

- construire un faisceau convergent d'éléments concordants qui serviront de base à l'opinion qu'il doit exprimer ;
- faire la synthèse des éléments recueillis au fur et à mesure, de ses constatations, en fonction de leur origine et de leur nature, pour prendre appui sur ce qui a été fait et articuler ce qui reste à faire.

D'une manière générale, les éléments recueillis directement par l'auditeur ont, à ses yeux, une force supérieure à ceux qui ne l'ont pas été. Et très logiquement, les informations recueillies ont plus de poids quand elles sont appuyées par des documents. Un original sera toujours plus crédible, qu'une copie.

## SECTION 2. LES ÉTAPES DE LA COLLECTE DES ÉLÉMENTS PROBANTS

### I. TESTS DE PROCÉDURES

La réalisation de tests de procédures qui complète l'évaluation du contrôle interne fait partie de la collecte des éléments probants.

Après avoir pris connaissance de l'organisation du contrôle interne et des procédures mises en place, après les avoir analysées en fonction des risques inhérents identifiés pour en déterminer les éventuelles faiblesses, des tests de procédures doivent être effectués.

Les conclusions des tests permettent de confirmer ou d'infirmer les premières conclusions sur les risques d'anomalies dans les comptes. Ces conclusions permettent d'orienter les contrôles des comptes, ou d'ajuster les orientations déjà déterminées. Le plan de mission sera éventuellement modifié en conséquence.

⇒ L'évaluation du contrôle interne est présentée au titre 3, chapitre 5.

### II. LE CONTRÔLE DES COMPTES OU CONTRÔLE DE SUBSTANCE

Le contrôle des comptes ou contrôle de substance est la principale source de collecte des éléments probants. Il consiste à vérifier les écritures comptables en utilisant les connaissances acquises lors de l'appréciation du contrôle interne, suivant le programme de travail établi.

#### EXEMPLE

Les rapprochements bancaires sont automatisés, le responsable de la comptabilité les vise tous les mois après les avoir vérifiés. Lors de l'appréciation du contrôle interne, il a été constaté que ces vérifications sont bien faites et que les erreurs sont détectées et corrigées. Lors du contrôle des comptes, seul le rapprochement bancaire du mois de clôture sera vérifié.

Dans la situation inverse où les rapprochements bancaires sont effectués manuellement par la comptable sans aucune vérification par une tierce personne, la vérification des rapprochements bancaires ne concernera pas seulement celui du mois de clôture, mais également des rapprochements effectués pour d'autres mois.

La base des travaux de contrôle est en grande partie constituée d'extraits de la comptabilité, balances auxiliaires, extraits de grand-livre. Il est donc nécessaire au préalable de s'assurer que ces documents sont complets et conformes aux montants inclus dans les comptes annuels.

Suivant les dates d'intervention, la plus grande partie des travaux devant être effectuées avant la tenue du conseil d'administration qui arrête les comptes, les commissaires aux comptes peuvent travailler à partir d'un projet de comptes annuels ou même à partir d'une balance.

### **SECTION 3. TECHNIQUES D'AUDIT : LES OUTILS DE L'AUDITEUR**

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, l'auditeur choisit parmi les techniques de contrôle définies dans la norme **NEP-500** :

- « **L'inspection** :
  - des enregistrements ou des documents, cela consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports,
  - des actifs corporels, cela 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 de 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 réexécution 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. »

La norme NEP-500 précise que « ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes ».

En cas d'impossibilité d'utiliser une technique prévue dans le programme de travail, un « contrôle alternatif » doit être mis en œuvre.

#### **EXEMPLE**

Le collaborateur qui devait assister à la prise d'inventaire des stocks de marchandises d'une société commerciale est immobilisé par une mauvaise entorse, faite la veille. Aucun autre collaborateur ne peut le remplacer. Il faudra donc réaliser d'autres contrôles pour remplacer au mieux ce qui n'a pas pu être fait. Ce sera par exemple de rapprocher les quantités des derniers achats avec les quantités en stock, de rapprocher les quantités en stocks avec les premières ventes de l'exercice suivant. En effet, chaque contrôle correspondant à un objectif a son importance. Il n'est pas possible de changer d'appréciation si les travaux ne peuvent pas se dérouler comme prévu.

Ces techniques sont présentées ci-après, sauf la réexécution de contrôles qui ne nécessite pas de développements particuliers.

## I. L'INSPECTION

### A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

L'auditeur recueille directement des éléments en consultant ou en examinant :

- des enregistrements (livres comptables) ;
- des documents (factures émises ou reçues, déclarations fiscales, contrats, etc.) ;
- des actifs corporels (immobilisations, stocks).

L'inspection des actifs physiques porte sur :

- leur existence ;
- leur état (utile pour l'appréciation d'une valeur d'inventaire) ;
- et les lieux et conditions d'utilisation.

La **fiabilité** de l'inspection de livres et documents dépend :

- des conditions dans lesquelles l'inspection intervient ;
- des compétences de celui qui y procède et de son degré d'attention ;
- de la nature et de la source des éléments (selon qu'ils sont créés par l'entreprise ou par un tiers, et qu'ils sont ou non détenus par l'entreprise) ;

Les **limites** de cette technique :

Elle ne donne pas nécessairement d'indication sur leur propriété (sauf, par exemple, existence de plaques « matériel en crédit-bail propriété de... » ou « clause de réserve de propriété »), ni leur valeur.

### B. MISE EN ŒUVRE

L'inspection est mise en œuvre :

- pour les besoins de l'orientation et de la planification de la mission d'audit des comptes, lors de la prise de connaissance (visite des lieux), car elle fournit des informations sur l'entreprise et corrobore celles obtenues, autrement, de la direction et du personnel ;
- puis pour les besoins de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier (pour chacun des systèmes significatifs : consultation des descriptifs, tests de procédure) ;
- et lors du contrôle des comptes (contrôle d'immobilisations par rapport au fichier des immobilisations, par exemple).

### C. DOSSIER DE TRAVAIL

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à décrire les biens inspectés et à conserver une copie de tout ou partie des documents inspectés.

#### EXEMPLES

1. L'inspection dans le cadre de la **prise de connaissance** ou de sa mise à jour

Une société est grossiste en fruits et légumes vient de faire construire un nouvel entrepôt pour le stockage des produits qu'elle commercialise. Un commissaire aux comptes a été nommé deux ans auparavant. Avant de préparer le plan de mission et le programme de travail pour l'exercice, il viendra visiter ce nouveau bâtiment pour déterminer si des contrôles spécifiques doivent être effectués concernant la comptabilisation de ce nouvel actif : décomposition (principaux éléments à isoler) ou pas.

2. Pour cette même société, il pourra avoir prévu une **évaluation de la procédure** d'entrée en stock (contrôle interne). Cette procédure prévoit que le magasinier compare le bon de commande avec le bon de livraison (articles et quantités), qu'il appose son visa sur le bon de livraison avant de le transmettre au service comptable et qu'il saisisse les quantités dans le logiciel de gestion du stock.

Les prix sont fixés par contrat à chaque saison avec les différents fournisseurs et saisis dans le logiciel par le responsable des achats.

L'inspection pourra consister à vérifier que le visa est bien porté sur les bons de livraison et que les prix sont conformes aux contrats.

3. Au moment du **contrôle des comptes**, il s'agira de contrôler la valeur du stock à la clôture de l'exercice. La procédure d'inventaire physique du stock prévoit que l'état informatique est annoté par les salariés chargés de faire le pesage des produits en stock : quantités conformes ou pas à l'inventaire permanent, écarts (les produits détériorés et invendables ne sont pas pesés). Des remarques peuvent être ajoutées. L'inspection pourra consister à vérifier que les états informatiques sont bien annotés et que le montant comptabilisé correspond à la valorisation de l'inventaire physique.

## II. L'OBSERVATION PHYSIQUE

### A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

L'auditeur recueille directement des éléments en examinant :

- un processus ;
- la façon dont une procédure est appliquée (ex. : la prise d'inventaire par le personnel désigné, aux emplacements prévus, dont les méthodes de comptage et le relevé des existants physiques) ;
- des procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle.

La différence faite entre l'inspection et l'observation physique est que l'inspection concerne des biens matériels (documents ou actifs) alors que l'observation concerne l'exécution de tâches en fonction des consignes préalablement établies (application de procédures).

### B. MISE EN ŒUVRE

L'observation physique est mise en œuvre :

- pour les besoins de l'orientation et de la planification de la mission, lors de la prise de connaissance (prise de connaissance de certaines procédures pour déterminer les moyens de contrôle appropriés) ;
- lors de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier (fonctionnement de procédures comptables des systèmes significatifs et conformité aux descriptifs ; permanence dans le temps des bonnes pratiques...) ;
- et lors du contrôle des comptes (présence à l'inventaire physique pour constater l'application de la procédure dont le descriptif écrit a préalablement été examiné).

### C. DOSSIER DE TRAVAIL

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à décrire les processus et les procédures observées et à donner une appréciation sur leur conformité avec le manuel de procédures.

#### EXEMPLES

Une association gère plusieurs établissements dont un établissement d'hébergement de personnes en grandes difficultés financières et sociales. Une participation financière est demandée aux hébergés. Cette participation est déterminée avec les éducateurs en fonction des ressources de chacun. Elle leur est versée en début de mois en espèces (le plus souvent, il s'agit de personnes qui n'ont pas de compte bancaire). Des procédures concernant la manipulation des espèces et la gestion de la caisse ont été mises en place : les éducateurs tiennent un état des recettes et des éventuelles dépenses en espèces qui sont transmis en début de mois suivant à la secrétaire avec les sommes correspondantes, déduction faite d'un « fonds de caisse ». Après avoir vérifié ces états, la secrétaire les transmet au comptable.

Un commissaire aux comptes vient d'être nommé. Avant d'accepter sa mission, il avait pris connaissance de cet établissement et de ses principales modalités de fonctionnement.

#### 1. Prise de connaissance

Avant de rédiger le plan de mission et le programme de travail, il lui a semblé important de mieux connaître les procédures liées aux opérations en espèces. Il est présent, le jour de la



vérification des « caisses des éducateurs » pour regarder, observer comment travaille la secrétaire, si sa façon de faire correspond bien à la procédure prévue. Ses conclusions lui permettront de prévoir les contrôles à faire et de connaître les documents qui seront utiles à conserver dans le dossier de travail.

## 2. Évaluation du contrôle interne

Un collaborateur du commissaire aux comptes intervient au mois de septembre pour faire l'évaluation du contrôle interne de cet établissement. À cette occasion, il va observer comment le comptable enregistre les opérations de caisse, comment il analyse et traite les éventuels écarts, quelles informations il retransmet aux éducateurs en cas d'erreur dans la tenue de leur « caisse ». Ces observations permettront de vérifier que les procédures mises en place assurent une bonne sécurité dans la tenue de la comptabilité, que toutes les opérations ont bien été enregistrées ou au contraire qu'il y a des risques d'omission dans l'enregistrement des opérations en espèces. Dans ce dernier cas, il faudra faire plus de vérifications lors du contrôle des comptes.

## 3. Contrôle des comptes

Le jour de l'intervention du collaborateur pour le contrôle des comptes, celui-ci demandera, en particulier, au comptable de faire un décompte physique de la caisse et de le rapprocher du brouillard de caisse, et du dernier solde en comptabilité. L'observation de ces tâches lui permettra de s'assurer qu'il n'y a pas d'écarts entre les montants comptabilisés et les sommes réellement en caisse. Les décomptes physiques de caisses présentés postérieurement à leur établissement peuvent avoir été corrigés des écarts sans que cela soit visible *a posteriori*.

# III. LA DEMANDE D'INFORMATION

## A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

Les demandes d'informations (ou d'explications) permettent de se procurer des informations auprès de personnes compétentes soit à l'intérieur de l'entité, de manière formelle ou informelle, soit à l'extérieur de l'entité (avocats, conseils extérieurs, etc.).

Cette technique est la plus utilisée. Savoir poser des questions est l'une des qualités des auditeurs.

## B. MISE EN ŒUVRE

La demande intervient à chaque étape :

- au titre de l'organisation et planification de la mission lors de la prise de connaissance générale ou lors de son actualisation (mise à jour du dossier permanent) ;
- au cours des opérations d'appréciation du contrôle interne comptable et financier (recoupements pour apprécier si un contrôle, seul ou associé à d'autres, prévient, détecte ou corrige les anomalies significatives, pour s'assurer des conditions de fonctionnement des services comptables et savoir si les enregistrements sont à jour et correctement suivis et justifiés) ;
- lors du contrôle des comptes, directement (par exemple : levée d'états auprès du greffe du tribunal de commerce dépôt des comptes annuels, extrait K-bis, certificat de non-faillite du cadastre et des hypothèques, etc.).

## C. DEMANDE D'INFORMATION AUPRÈS D'UN AVOCAT

Les relations d'un avocat avec son client sont couvertes par le secret professionnel. Par respect du secret professionnel, les demandes d'informations aux avocats sont formulées par l'entité auditée. La norme NEP-501 « Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques) » précise que le commissaire aux comptes « demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses avocats des informations sur ces procès ou litiges et de les lui communiquer ».

Cette procédure n'enfreint pas le secret professionnel car c'est le client de l'avocat qui fournit lui-même des informations à l'auditeur.

## D. DOSSIER DE TRAVAIL

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera faire un résumé des entretiens, à joindre les courriers reçus en réponse aux demandes d'informations. Le caractère probant sera renforcé si des documents peuvent être joints à l'appui des informations obtenues.

## E. LES LIMITES DE CETTE TECHNIQUE

Le caractère probant de cette technique dépend de plusieurs facteurs :

- la collecte des informations est faite directement par l'auditeur ou pas ;
- la qualité de la personne qui a donné l'information, son degré de responsabilité dans la structure audité ;
- les informations collectées peuvent être recoupées, ou pas, avec d'autres informations ou des documents.

### EXEMPLES

#### 1. Mise à jour de la connaissance de l'entité

Au moment de préparer le plan de mission et le programme de travail, un commissaire aux comptes sollicite un entretien avec le dirigeant de la structure auditée. Celui-ci l'informe qu'un salarié vient d'engager une procédure au prud'homme car il considère qu'en application de la convention collective, il a droit à une prime qui ne lui a pas été versée. Si ce salarié obtient gain de cause, une vingtaine d'autres salariés seront concernés, ce qui entraînerait une augmentation de la masse salariale de 3 % et un rappel de salaire sur cinq ans de plus de 400 k€ (montant élevé pour l'entité concernée). Cette information obtenue, ce commissaire aux comptes inclura dans son programme une demande d'information auprès de l'avocat (pour connaître l'état d'avancement de ce litige).

#### 2. Appréciation du contrôle interne

Le commissaire aux comptes pourra, par exemple, vérifier comment sont évaluées les provisions en interrogeant le directeur financier, le responsable comptable et ainsi s'assurer que les montants comptabilisés sont dûment autorisés.

#### 3. Contrôle des comptes

Une demande d'information sera faite auprès de l'avocat de cette entité, pour connaître l'importance du risque encouru d'avoir à verser cette prime et ainsi de ce faire une opinion sur le montant de la provision qui a été comptabilisée.

Au moment du contrôle des comptes, le collaborateur de ce commissaire aux comptes rencontre le délégué syndical qui est à l'origine de ce litige, près du distributeur de boissons. Il se fait expliquer la demande du salarié et est convaincu du bon droit des salariés. Le recoupement des informations obtenues en externe (auprès de l'avocat), en interne (auprès des salariés) avec les dispositions de la convention collective, permettra au commissaire aux comptes de se faire une opinion sur l'importance de ce litige et du montant de la provision correspondante.

## IV. LA DEMANDE DE CONFIRMATION DES TIERS

Le terme « circularisation » est remplacé par le terme « demande de confirmation des tiers » dans NEP-505 « Demande de confirmation des tiers ». Il s'agit de la même technique et dans la pratique ces deux termes coexistent.

Celle-ci est plus particulièrement adaptée à la mission de commissariat aux comptes. Elle se justifie par le fait que des éléments en provenance de l'extérieur de l'entreprise peuvent avoir une valeur probante supérieure à ceux que l'entreprise établit.

## A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

L'objectif de la demande de confirmation des tiers est d'obtenir des informations d'un tiers pour la comparer avec leur traduction dans les comptes (client, fournisseurs, par exemple) ou avec les choix faits par la direction (évaluation d'un litige, par exemple). Cette technique est le plus souvent utilisée pour s'assurer de la réciprocité de soldes de tiers dans les livres de l'entité contrôlée par comparaison avec de solde du compte de l'entité auditée dans les livres desdits tiers.

La demande de confirmation de tiers est une technique très formelle de contrôle, dont les modalités doivent être respectées pour en assurer la validité, et qui consiste en :

- une demande écrite de l'auditeur pour obtenir de façon volontaire mais pas spontanée une ou plusieurs informations utiles à sa mission ;
- cette demande envoyée à un tiers à l'entreprise contrôlée ;
- la réponse adressée directement à l'auditeur.

Les demandes de confirmation peuvent concerner le solde de certains comptes ou d'autres informations :

« Cette technique de contrôle est généralement utilisée pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer :

- les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;
- ou l'absence d'engagements hors bilan. »

Les demandes de confirmation les plus courantes sont adressées :

- aux établissements bancaires et organismes financiers (emprunts, les soldes et opérations bancaires, les effets escomptés non échus, les lignes de crédit ouvertes et utilisées, les conditions bancaires, les signatures autorisées et délégations, les cautions, garanties, titres en dépôt, etc.) ;
- aux sous-traitants utilisant de l'outillage (immobilisations corporelles détenues par un tiers) ;
- aux tiers détenant des valeurs d'exploitation ne lui appartenant pas (marchandises en transit) ;
- aux clients (créances) et aux fournisseurs (dettes) ;
- aux sociétés du groupe (comptes courants, titres de participation).

## B. MISE EN ŒUVRE

De telles demandes sont mises en œuvre, le plus souvent, lors de la phase de **contrôle des comptes**.

Le recours à la demande de confirmation de tiers nécessite **l'accord préalable de l'entité** contrôlée. Il est donc utile de la mentionner dans **la lettre de mission**. La mise en œuvre de cette technique nécessite du temps et des moyens spécifiques. Elle doit être correctement organisée.

Le **refus** est **possible**, et l'auditeur ne peut passer outre. L'auditeur doit toujours obtenir des explications sur les motifs du refus, qui peuvent être de simples difficultés matérielles.

Le refus peut être fondé : difficultés à faire face aux travaux qui incombent à l'entité, existence de litiges déjà connus qui rendraient les réponses sans valeur probante. Le refus peut également ne pas être justifié et l'auditeur en tire les conséquences sur les autres contrôles à effectuer ou sur son opinion.

En cas de refus de cette technique par la société auditée, l'auditeur devra choisir d'autres techniques de contrôle, dont la justification des sommes en compte par rapprochement, par exemple de factures avec les bons de livraison et les bons de commande ou l'examen de dénouements postérieurs à la date d'arrêté des soldes.

**Pour que la procédure soit pertinente et valide**, il faut que :

- la procédure ait été appliquée en toute rigueur ;
- l'échantillon choisi ait une taille minimum et que cette taille soit délimitée de manière valable ;
- les réponses arrivent à temps pour être correctement traitées ;
- le taux de réponse soit suffisant pour que la couverture obtenue permette raisonnablement d'étendre les résultats obtenus au reste de la population ;
- et que des procédures alternatives aient été appliquées aux « non-réponses ».

## C. DESCRIPTION ET MODALITÉS PRATIQUES

### 1. Date de réalisation

La date de mise en œuvre va dépendre de l'objectif recherché et des contraintes de calendrier. Les demandes doivent être envoyées suffisamment tôt pour avoir le temps de faire des relances, effectuer le dépouillement et la synthèse des réponses avant la fin de la mission et la date d'émission du rapport.

Les demandes concernent le plus souvent la confirmation de soldes de comptes à la clôture. Mais il n'est pas toujours possible de faire des demandes après la fin de l'exercice (délai très court pour le contrôle des comptes), elles peuvent alors être formulées à une autre date et des contrôles complémentaires seront mis en œuvre pour vérifier les soldes de clôture.

Les demandes relatives à d'autres informations sont, de préférence, faites en cours d'exercice.

### 2. Sélection des tiers

La sélection des tiers, par la méthode des sondages, est du ressort exclusif de l'auditeur. La taille de l'échantillon, qui dépend de son appréciation du risque sur le poste considéré. Les critères de sélection des tiers retenus sont, par exemple, le montant des mouvements, le niveau, la stabilité ou l'ancienneté du solde, ou tout autre critère comme le sens ou le niveau anormal du solde, voire l'absence de mouvements.

L'auditeur demande l'accord de la direction des tiers sélectionnés. En cas de refus pour un tiers donné, l'auditeur se fait expliquer les raisons du refus. Il ne le retire pas de sa sélection et il met en œuvre un contrôle alternatif.

### 3. Modalités pratiques

La **préparation** de la demande de confirmation est effectuée par l'entité auditée : rédaction des courriers sur son papier à en-tête, signée par la direction, établissement et affranchissement des enveloppes d'expédition, préparation des enveloppes pour les réponses, mise sous pli.

**Envoi du courrier** : Les plis ouverts sont remis à l'auditeur pour contrôle du contenu et de la liste. Les plis sont cachetés après contrôle de leur contenu, et postés, par l'auditeur. Ils ne doivent comporter aucune autre identification d'émetteur que les coordonnées de l'auditeur, pour que les plis non remis lui parviennent directement et ainsi lui permettent de détecter des anomalies (« n'habite pas à l'adresse indiquée »), ce qui interdit en pratique l'utilisation de la machine à affranchir du client.

La demande stipule que la réponse écrite est à adresser directement à l'auditeur à l'aide de l'enveloppe réponse affranchie jointe.

### 4. Contenu de la demande de confirmation de tiers

En cas de demande de confirmation de solde, la NEP-505 précise :

« Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information. »

#### a. Demande de confirmation fermée

La position du compte ouvert au nom du tiers lui est donnée et il lui est demandé d'indiquer si, réciproquement, c'est bien celle de l'entité dans ses livres. Dans la négative, il lui est demandé de fournir le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres (méthode souvent utilisée pour les clients).

#### b. Demande de confirmation ouverte

Il s'agit alors de demander au tiers concerné de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs. Cette démarche est plus contraignante pour la personne contactée (méthode souvent utilisée pour les fournisseurs, la réponse est souvent sous forme d'extrait de compte).

## D. ANALYSE DES RÉPONSES

**Le traitement des réponses** consiste d'abord de recenser les réponses reçues et de faire les relances nécessaires. Les réponses sont comparées avec les éléments issus de la comptabilité ou avec les informations détenues par la société auditée. Les non-concordances sont relevées et doivent être analysées.

Les **non-concordances** peuvent résulter de chevauchements de périodes, de documents ou règlements non encore enregistrés ou reçus, d'erreurs d'imputation, ou encore de litiges.

Dans ce cas, il peut être demandé aux services comptables d'analyser les écarts. L'auditeur communique alors le schéma de présentation de la réconciliation des écarts à fournir.

Si le tiers ne répond pas, l'auditeur devra mettre en œuvre un contrôle alternatif. En cas de demande de confirmation des soldes des comptes clients ou fournisseurs, ce contrôle peut consister à analyser les comptes concernés de manière approfondie.

**L'auditeur fait enfin une synthèse des réponses reçues** (taux de couverture, taux de réponses, taux de soldes confirmés, taux de soldes en ajustement, etc.) pour pouvoir tirer les conclusions au vu des résultats obtenus.

## E. DOSSIER DE TRAVAIL

Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail, une copie des courriers envoyés, les réponses, l'analyse des réponses et ses conclusions. En cas de refus de l'entité auditée de faire la demande à tel ou tel tiers, il fait un rapide compte rendu des raisons invoquées, de l'incidence du refus sur ce contrôle et les contrôles alternatifs mis en œuvre.

## F. LES LIMITES DE LA TECHNIQUE

Appliquée, par exemple, à la validation des créances clients, autant la réponse fournit des éléments valables et pertinents sur l'existence de ces créances, autant elle n'apporte aucune indication sur ce qu'elles valent réellement : le tiers n'est pas interrogé sur sa capacité à s'acquitter de sa dette, ni sur son intention d'y procéder... Dans certains cas des litiges qui n'avaient pas été identifiés peuvent apparaître.

Il ne faut pas non plus en espérer d'indications quant à la pérennité d'un fournisseur et à la qualité de ses produits ou services.

### EXEMPLE

Certification des comptes de la société FSB au 31/12 N. Début janvier N+1, une demande de confirmation a été envoyée à 15 clients, choisis parmi les 265 clients de cette société. La sélection n'a pas été faite au hasard, mais en fonction de l'importance du solde à la clôture ou des mouvements au cours de l'exercice. Cette sélection ne contient aucun compte classé en client douteux. Début février des relances ont été faites auprès des clients qui n'avaient pas répondu à cette demande. Certaines réponses n'appellent aucun commentaire, pour 5 clients il a été relevé les éléments suivants :

En k€	Total débit	Total crédit	Solde (TTC)	Date d'échéance
Client 1	95		95	31/01/N
Client 2	246	123	123	31/01/N+1
Client 3	1 215	1 195	20	31/12/N
Client 4	988	750	238	30/11/N
Client 5	1 380	1 040	340	30/11/N

**Client 1** : Le solde du compte est inchangé depuis le 31/12 N-1. Aucun règlement n'a été obtenu. Le directeur financier a refusé l'envoi du courrier et a présenté au commissaire aux comptes un courrier de cette société acceptant un échelonnement des règlements sur 6 mois. Les règlements de janvier et février ont été versés.

**Client 2 :** Aucune réponse n'a été obtenue. Il s'agit d'un nouveau client. Le compte comprend une facture, un avoir et une nouvelle facture pour le même montant. Le commissaire aux comptes a vérifié le bon de livraison et a constaté que la procédure d'établissement des avoirs avait bien été respectée et qu'il s'agissait bien d'une erreur matérielle sur la première facture émise.

**Client 3 :** La réponse de ce client indique qu'il ne doit rien à la société. Après vérification du journal de banque du mois de janvier N+1, on constate qu'un chèque au nom du client 3 a bien été encaissé. La différence de solde est simplement liée au décalage qui existe entre l'envoi d'un chèque et son encaissement.

**Client 4 :** Dans sa réponse le client indique qu'il ne doit que 170 k€ TTC, car il a demandé un avoir de 68 k€ TTC pour une livraison non conforme à sa commande. La société considère que l'erreur vient du client qui a mal rédigé sa commande. Ce compte client devrait figurer dans les clients douteux et une provision pour créance douteuse aurait dû être constatée.

**Client 5 :** Dans sa réponse le client indique qu'il doit 430 k€ à la société. Ce compte comprend de nombreuses écritures avec des avoirs et des règlements partiels. Il a été demandé au service comptable d'expliquer cet écart. Il s'avère qu'une facture a dû être faite manuellement pour 90 k€ TTC et qu'elle n'a pas été enregistrée.

**Conclusion :** on constate donc une absence de provision pour créance douteuse (montant qui sera inférieur à 57 k€ HT), une sous-estimation du chiffre d'affaires de 75 k€ HT. L'incidence sur le résultat sera donc inférieure à 18 k€. Les écarts seront remontés en synthèse pour déterminer si ajoutés aux autres anomalies ils deviennent significatifs. Dans ce cas une demande d'ajustement pourra être faite.

## V. LA VÉRIFICATION D'UN CALCUL

### A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

La vérification d'un calcul consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables, ou à exécuter des calculs distincts.

### B. MISE EN ŒUVRE

Cette technique n'est pratiquement utilisée que lors du contrôle des comptes. Elle peut être manuelle ou effectuée à l'aide d'un tableur et ne nécessite pas de moyens particuliers sauf si elle est utilisée pour des fichiers informatisés où les fonctions avancées des tableurs doivent être employées.

#### EXEMPLES

- Contrôle du tirage et des sommations de pages du récapitulatif d'inventaire, de factures, de montants portés sur une déclaration, d'un état récapitulatif.
- Vérification d'un état de rapprochement bancaire.
- Calcul du taux de charges sociales moyen pour vérifier si les charges sociales sur la dette provisionnée pour congés à payer sont correctement évaluées.

## VI. LES PROCÉDURES ANALYTIQUES

### A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

Les procédures analytiques consistent à :

- établir des corrélations entre données et grandeurs, comptables ou non ;
- faire des comparaisons entre les données résultant des comptes de l'exercice contrôlé et des données de l'entité antérieures, postérieures ou prévisionnelles, ou des données d'entités similaires, afin d'établir des relations entre elles ;
- analyser les variations significatives et les tendances ;



## B. MISE EN ŒUVRE

Elles sont mises en œuvre :

- Obligatoirement lors de la phase d'orientation et de planification de la mission, comme aide à l'identification des « systèmes significatifs » et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives. Elles permettent de suivre l'évolution des références qui ont été retenues pour déterminer le seuil de signification et s'assurer de la pertinence de ces critères d'une année sur l'autre.
- Avant de réaliser les contrôles de substance pour identifier les opérations inhabituelles et affiner le programme de travail.
- Éventuellement, lors de la phase de contrôle des comptes, au titre des « contrôles de substance », la procédure analytique peut être utilisée seule ou, ce qui est le plus fréquent, associée à d'autres techniques. Elles sont utilisées pour sélectionner les comptes à contrôler par rapport à un poste du bilan ou du compte de résultat.
- Obligatoirement lors de la phase finale de la mission, pour la revue de la cohérence d'ensemble des comptes.

Les procédures analytiques constituent une méthode de collecte d'éléments probants à part entière. Elles peuvent donc être utilisées seules, sous réserve que les références qui serviront à faire les comparaisons soient fiables et pertinentes.

## C. DESCRIPTION ET MODALITÉS PRATIQUES

Elles consistent à faire des analyses, le plus fréquemment, à partir :

- de comparaisons entre périodes successives, variations en valeur et en pourcentage ;
- de la contribution d'un poste à la formation d'un total exprimée en pourcentage dudit total ;
- de comparatifs entre des budgets ou des prévisions et des réalisations ;
- de comparaisons avec des données relatives au secteur ou à d'autres entreprises comparables.

Pour chaque cycle une analyse comparative de balances permet d'identifier les postes qui nécessitent des contrôles plus approfondis : les comptes où transitent des flux importants et dont le solde final est faible, ceux qui devraient avoir un solde nul à la clôture (comptes d'attente), ceux qui présentent des variations qui semblent anormales. Ce sont les **feuilles maîtresses**

### EXEMPLES

#### 1. Immobilisations

Le matériel industriel est passé de 3 257 à 2 463 k€, en baisse de 794 k€, soit 24 %. Le niveau d'activité étant constant, cette baisse peut paraître anormale et nécessite d'être expliquée.

Les causes possibles peuvent être :

- des mises au rebut ont été omises sur l'exercice précédent ;
- le renouvellement de certains matériels a été comptabilisé en charge ;
- un changement de processus de fabrication ou de conditionnement ;
- un changement de politique d'investissement (immobilisations remplacées par des contrats de location).

#### 2. Charges sociales

Le taux moyen de charges sociales par rapport aux rémunérations brutes des employés est passé de 38 % en N-2, à 39 % en N-1 et 42 % en N.

L'augmentation du taux de charge peut s'expliquer par :

- un changement dans la couverture sociale des employés avec la conclusion de nouveaux contrats ou l'augmentation des taux de cotisation ;
- une évolution des taux de cotisation imposée par les organismes sociaux ;
- une anomalie dans les comptes.

#### 3. Marge brute

Une société commercialise à des entreprises du mobilier fabriqué dans un autre pays. Les prix ont été fixés en fonction d'une marge brute de 40 % en moyenne. Les commerciaux peuvent



sans autorisation préalable accorder une remise de 10 %, au-delà, ils doivent obtenir l'approbation du directeur commercial.

Les enregistrements comptables permettent de calculer la marge réalisée pour chaque contrat. Cette société conclut environ 2 500 contrats par an, il n'est donc pas possible d'en faire une analyse exhaustive. Une procédure de contrôle a été mise en place, dont la première étape est d'identifier les marges qui peuvent être considérées comme anormales : marges > 40 % ; marges < 30 %, marges négatives. La seconde étape consiste à contrôler quelques contrats dans chacune de ces catégories : demande d'explications, contrôle des pièces justificatives.

Enfin, les procédures analytiques permettent, par comparaison avec les états financiers des exercices antérieurs, d'avoir une première appréciation de la conformité des comptes annuels au référentiel comptable applicable à la présentation de ces comptes.

### EXEMPLE

#### Provisions

Les provisions pour risques et charges sont passées de 50 à 150 k€ entre N-1 et N. Il n'y a aucun montant au compte de résultat sur la ligne « dotation aux provisions » dans les charges d'exploitation et un montant de 100 k€ sur la ligne « dotations aux provisions » dans les charges exceptionnelles.

Le classement en exceptionnel de la dotation aux provisions peut être justifié ou pas. Une mention doit être faite dans l'annexe pour expliquer le caractère exceptionnel de la provision. Si non, il peut s'agir d'une erreur dans la présentation des comptes.

## SECTION 4. CONTRÔLES PERMETTANT DE FAIRE LE LIEN ENTRE DEUX EXERCICES

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels, le commissaire aux comptes doit effectuer certains contrôles qui n'entrent pas systématiquement dans le déroulement d'un audit contractuel.

### I. BILAN D'OUVERTURE

Des anomalies dans les comptes des exercices antérieurs au premier exercice certifié par le commissaire aux comptes peuvent avoir des incidences sur ce premier exercice. Le commissaire aux comptes doit donc s'assurer que le bilan d'ouverture, identique au bilan de clôture de l'exercice précédent est bien exempt d'anomalies.

Il doit également s'assurer que les méthodes d'évaluation et de présentation retenues pour les clôtures antérieures sont maintenues.

Les diligences à mettre en œuvre sont décrites dans la norme NEP-510 « **Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes** ».

Si les comptes des exercices précédents ont été audités, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur.

Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été audités, ou s'il n'a pas obtenu les informations attendues de l'auditeur précédent, le commissaire aux comptes met en œuvre d'autres diligences pour s'assurer de l'absence d'anomalies dans le bilan d'ouverture.

Il n'est pas toujours possible de faire des contrôles *a posteriori*. C'est le cas, par exemple, si la documentation des opérations de clôture est insuffisante, ou s'il y a des réticences à fournir des informations. Le commissaire aux comptes devra alors apprécier s'il doit certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier les comptes pour limitation de l'étendue des travaux d'audit.

## II. CHIFFRES COMPARATIFS

La réglementation comptable impose que les comptes annuels présentent les chiffres de l'exercice précédent, pour comparaison.

Le commissaire aux comptes certifie l'exercice écoulé et n'a pas à se prononcer à nouveau sur l'exercice précédent. En revanche il doit s'assurer que les règles comptables sont correctement appliquées et qu'il n'y a aucune anomalie pouvant affecter la comparabilité des comptes.

La norme NEP-710 « Informations relatives aux exercices précédents » précise que les chiffres comparatifs doivent être contrôlés tant sur le bilan et le compte de résultat que dans l'annexe.

Une attention particulière doit être portée sur le traitement des changements de méthode comptable dont l'impact sur les exercices antérieurs doit être comptabilisé et présenté en annexe.

En cas d'anomalies non corrigées, le commissaire aux comptes en tient compte dans la formulation de son opinion sur les comptes.

### À retenir

- Les techniques d'audit normées sont utilisées pour collecter les éléments probants qui fondent l'opinion de l'auditeur.
- L'auditeur doit être vigilant sur le choix des méthodes et les conditions de leur mise en œuvre qui n'ont pas toutes la même valeur probante.
- Quand un contrôle prévu n'a pas pu être mis en œuvre, un contrôle alternatif doit être effectué.
- Certaines techniques requièrent un formalisme particulier qui doit être respecté, pour que les conclusions soient exploitables (demande de confirmation des tiers, procédures analytiques).
- Les demandes d'information et l'observation sont des techniques plus informelles, la qualité de la documentation des éléments collectés par ces techniques est particulièrement importante.

## CHAPITRE 7. LA COMMUNICATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### RÉSUMÉ

La communication est un élément essentiel de la mission. Elle est en partie organisée par des dispositions du Code de commerce (articles L. 823-12, L. 823-16 et L. 823-17). La NEP-260 apporte des précisions pour la mise en œuvre de ces dispositions.

Le commissaire aux comptes communique avec les différents organes qui constituent le gouvernement d'entreprise ainsi qu'avec les salariés.

Il communique tous les éléments importants dont il a connaissance au cours de sa mission et spécifiquement les inexactitudes et irrégularités.

Cette communication permet au commissaire aux comptes de donner des éléments d'appréciation au-delà de la communication très conventionnelle qu'est le rapport sur les comptes annuels.

### SECTION 1. LES INTERLOCUTEURS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les relations et la communication entre le commissaire aux comptes et ses différents interlocuteurs sont à la fois informelles et réglementées.

Le commissaire aux comptes est nommé par l'**assemblée générale** ou l'organe délibérant. Il doit donc rendre compte de sa mission aux « actionnaires » réunis en assemblée générale.

Le commissaire aux comptes émet une opinion sur les comptes annuels arrêtés par le **conseil d'administration** ou organe collégial chargé de l'administration. Il doit donc lui communiquer les anomalies qu'il a relevées, lui demander de faire les ajustements qu'il juge nécessaire pour pouvoir certifier les comptes sans réserve.

Quand la société s'est dotée d'un **comité d'audit**, celui-ci représente le conseil d'administration dans les relations avec le commissaire aux comptes.

Pour organiser sa mission, prendre connaissance des événements importants, clarifier des points techniques délicats, le commissaire aux comptes travaille avec la direction financière et la direction générale, avec **l'organe chargé de la direction**.

Le commissaire aux comptes évalue les procédures de contrôle interne liées à la fonction comptable, il procède au contrôle des comptes tenus par le **service comptable**, il est donc conduit à travailler avec ces salariés, recueillir des informations, formuler des remarques.

Ainsi, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes se trouve en relation avec des personnes qui ont des statuts et des fonctions très différentes.

➡ Voir le gouvernement d'entreprise présenté au titre 3, chapitre 2.

## **SECTION 2. TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES**

### **I. LES DISPOSITIONS DU CODE DE COMMERCE**

La communication du commissaire aux comptes avec les différents interlocuteurs est en partie prévue par les dispositions du Code de commerce.

Certains éléments de communication à l'organe délibérant font l'objet de l'article L. 823-12 :

« Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. »

La communication avec l'organe collégial chargé de l'administration et l'organe chargé de la direction est prévue à l'article L. 823-16 :

« Les commissaires aux comptes portent à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et, le cas échéant, de l'organe chargé de la direction :

1° Leur programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels ils ont procédé ;

2° Les modifications qui leur 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 ;

3° Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;

4° Les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-avant sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente. »

De plus, l'article L. 823-17 dispose :

« Les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, ou de l'organe collégial d'administration ou de direction et de l'organe de surveillance qui examinent ou arrêtent des comptes annuels ou intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires ou d'associés ou à toutes les réunions de l'organe compétent mentionné à l'article L. 823-1. »

Ces 3 articles sont développés dans les paragraphes suivants.

## II. LES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL

À ces dispositions, il faut ajouter La norme NEP-260 « Communication avec les organes visés à l'article L. 823-16 du Code de commerce » et la NEP-265 « Communication des faiblesses du contrôle interne » homologuées en juin 2011.

La NEP-260 donne des précisions sur la mise en œuvre des dispositions du Code de commerce. Elle remplace une ancienne norme du référentiel de juillet 2003 et tient compte des dispositions de la directive sur le contrôle légal des comptes.

La NEP-265 complète la NEP-260 et ne concerne que le contrôle interne qui n'est pas la finalité d'une mission de commissariat aux comptes.

➡ La définition des faiblesses du contrôle interne est présentée au titre 3, chapitre 5.

### **SECTION 3. LES MODALITÉS DE LA COMMUNICATION**

#### I. COMMUNICATION VERBALE OU ÉCRITE

La communication peut être verbale ou écrite. Le choix dépend de différents facteurs, dont la dimension, l'organisation, la forme juridique, ainsi que les modes de communication dans l'entité, la nature, le caractère sensible et la portée des questions, les modalités de communication convenues avec l'entité (ex. : réunions périodiques, rapports d'étape, etc.).

Il est de la responsabilité du commissaire aux comptes de déterminer si les sujets abordés doivent faire l'objet ou non d'un écrit. De fait, les exigences de documentation du dossier et la nécessité de mettre en évidence les travaux effectués vont dans le sens d'une communication écrite, plus ou moins détaillée.

La NEP-260 précise qu'une trace des échanges oraux, sous forme d'une note par exemple, doit être conservée dans le dossier de travail.

La NEP-265 précise que la communication sur les faiblesses significatives doit être écrite.

#### II. SECRET PROFESSIONNEL ET COMMUNICATION

Dans toutes ses relations, il ne doit pas être perdu de vue son obligation légale de **secret professionnel**. L'ancienne norme donnait un conseil qui est toujours d'actualité :

« Dans certaines situations, des conflits potentiels entre l'obligation de secret professionnel du commissaire aux comptes et son obligation de communication peuvent apparaître. Dans ces cas, il peut être judicieux pour le commissaire aux comptes d'obtenir l'avis d'un spécialiste au regard du droit applicable en la matière. »

(C'est-à-dire : consulter un avocat spécialisé.)

### **SECTION 4. LA COMMUNICATION TOUT AU LONG DE LA MISSION**

#### I. ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION

##### A. RELATIONS AVEC LE COMITÉ D'AUDIT

Dans les entités dotées d'un comité d'audit, celui-ci est l'interlocuteur privilégié du commissaire aux comptes pour des questions directement liées à la mise en œuvre de sa mission. En particulier, la NEP-260 prévoit que le commissaire aux comptes « examine avec ce comité spécialisé les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques. »

De plus :

- « [Le commissaire aux comptes] lui communique chaque année :
  - une déclaration d'indépendance ;
  - une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel il est affilié ainsi que les prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission. »

## B. LA LETTRE DE MISSION ET LE PROGRAMME DE TRAVAIL

Indépendamment des relations prévues avec le comité d'audit, le commissaire aux comptes peut chaque année établir une lettre de mission qui précise les conditions de son intervention et réactualise le montant des honoraires. Suivant l'organisation de l'entité, la lettre de mission est adressée au président du conseil d'administration ou au directeur général, par délégation ou encore au comité d'audit.

Il doit également communiquer son programme de travail. Il ne s'agit pas de fournir le détail de tous les contrôles qui seront effectués, mais d'indiquer les principales étapes de la mission avec éventuellement une répartition du volume horaire de la mission. Cette information a pour objectif de permettre à l'entité de fournir en temps voulu les documents et éléments nécessaires à la réalisation des contrôles.

Les situations pouvant être très variées, il sera souvent utile de préciser le contenu et les modalités de la communication du commissaire aux comptes dans la lettre de mission. La NEP-210 précise que la lettre de mission peut :

- « décrire la forme selon laquelle sera faite la communication ;
- désigner les personnes à qui cette communication sera faite ;
- définir la nature des questions d'audit pouvant être utiles aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et susceptibles de faire l'objet d'une telle communication ».

■ Rappel : la lettre de mission est obligatoire en début de mandat – Voir titre 4, chapitre 3 et annexe 7.

## II. DÉROULEMENT DE LA MISSION

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes entretient un dialogue permanent avec tous les échelons hiérarchiques sans exception, en toute indépendance et en dehors de toute immixtion dans la gestion. Cette communication avec les salariés et les différents responsables porte en général sur des aspects techniques liés à la comptabilisation des opérations et des transactions ou sur la mise en place du contrôle interne.

Indépendamment de ses obligations de communication et à titre préventif, le commissaire aux comptes doit d'abord signaler, aux salariés, tous les points sur lesquels une amélioration est, de son point de vue, nécessaire et, préciser, les conséquences qu'il serait amené à en tirer si le projet de comptes n'est pas modifié dans le sens demandé.

À titre préventif et en application de l'article L. 823-16 du Code de commerce, le commissaire aux comptes s'entretient à tout moment avec la direction, en particulier, en cas :

- de difficultés financières pouvant remettre en cause la poursuite de l'activité (avant la mise en œuvre de la procédure d'alerte) ;
- d'irrégularités pouvant être caractérisées de faits délictueux et entraîner des sanctions pénales (révélation des faits délictueux) ;
- d'obstacles mis à l'accomplissement de sa mission, pouvant entraîner un refus de certification des comptes.

Les techniques d'audit, demandes d'informations, confirmation d'un tiers, en particulier, sont un support à la communication du commissaire aux comptes pour la mise en œuvre des contrôles.

### III. EN FIN DE MISSION

#### A. LA LETTRE D’AFFIRMATION

Compte rendu des divers entretiens que le commissaire aux comptes a eu avec la direction de l’entité auditée rédigée par celle-ci, la lettre d’affirmation est un élément important de la mission. En effet, elle résume et met en évidence les questions importantes qui ont été évoquées. L’importance de ces entretiens se mesure par rapport aux difficultés rencontrées, aux éventuelles faiblesses du contrôle interne pouvant être source d’anomalies dans les comptes et, d’une façon générale, à tout sujet sensible. La lettre d’affirmation est un des éléments qui justifie l’opinion émise.

➡ La lettre d’affirmation est présentée au chapitre suivant.

#### B. COMMUNICATION AU CONSEIL D’ADMINISTRATION QUI ARRÊTE LES COMPTES

Le caractère obligatoire et systématique de la convocation des commissaires aux comptes aux réunions d’examen ou d’arrêté des comptes est prévu par l’article L. 823-17.

La présence du commissaire aux comptes est importante pour présenter au conseil d’administration les éléments qui relèvent de sa responsabilité :

- en matière de contrôle interne pour l’informer des principales déficiences de l’organisation de l’entité ;
- en matière de présentation des comptes annuels pour qu’il statue sur les demandes d’ajustement, lorsque l’image fidèle n’est pas atteinte.

Les éléments portés à la connaissance du conseil d’administration peuvent être sujet à discussion lorsqu’il s’agit d’appréciations subjectives. C’est en particulier le cas des difficultés d’application de certaines règles comptables (décomposition d’immobilisations complexes, par exemple) ou des difficultés d’estimation (provisions ou dépréciations, par exemple). Il peut s’agir également d’inexactitude quand les choix de comptabilisation de l’entité ont été basés sur des analyses incomplètes ou erronées.

Les éléments portés à la connaissance du conseil d’administration peuvent également constituer des irrégularités, qu’elles soient liées ou non à la présentation des comptes. Toute irrégularité, c’est-à-dire tout non-respect d’une disposition de la réglementation qui s’impose à l’entité peut constituer une irrégularité. La responsabilité du commissaire aux comptes reste dans son champ de compétence (juridique, comptable et financier). Il ne lui sera pas demandé de prendre position sur les réglementations qui s’appliquent à l’activité elle-même (règles de protections de l’environnement, règles d’hygiène et de sécurité, par exemple). Si nécessaire, la lettre d’affirmation a précisé que la direction a une connaissance suffisante de ces réglementations.

Les irrégularités concernées sont principalement celles relatives au livre II du Code de commerce et au décret sur les sociétés commerciales, aux lois et textes réglementaires de base régissant les autres entités, ou à d’autres lois et textes réglementaires, dès lors qu’elles peuvent avoir une incidence sur les comptes annuels (ex. : règlements du CRC, règlements de l’AMF, etc.).

Ainsi, le commissaire aux comptes fait un compte rendu de ses travaux. Il explique comment son opinion s’est construite, justifie les ajustements qu’il demande et annonce les observations qu’il sera amené à formuler dans son rapport sur les comptes annuels ainsi que les éventuelles réserves ou le refus de certifier les comptes si les ajustements demandés ne sont pas acceptés. Il informe des irrégularités qu’il serait obligé de communiquer à l’organe chargé d’approuver les comptes (assemblée générale, en général).

#### REMARQUE

Si l’entité s’est dotée d’un comité d’audit, celui-ci se substitue pour partie au conseil d’administration, notamment pour les questions relatives aux faiblesses significatives du contrôle interne.



## C. COMMUNICATION À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE QUI APPROUVE LES COMPTES

Le commissaire aux comptes, fait lecture à l'assemblée générale appelée à se prononcer sur les comptes annuels de son rapport sur les comptes annuels, du rapport spécial sur les conventions réglementées, et éventuellement du rapport sur le rapport du président en matière de contrôle interne.

■ Les rapports sont présentés au chapitre suivant.

Les inexactitudes qui n'auraient pas été corrigées mentionnées à l'article L. 823-12 conduisent le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou à refuser de certifier les comptes.

Les irrégularités qui trouvent une traduction dans les comptes annuels peuvent avoir les mêmes conséquences. La lecture de rapport sur les comptes annuels permet au commissaire aux comptes de remplir ses obligations en ce domaine.

Les irrégularités qui ne trouvent pas de traduction dans les comptes doivent également être portées à la connaissance de l'assemblée générale. Le commissaire aux comptes peut faire une déclaration et demander qu'elle soit consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Il peut également faire un rapport *ad hoc*. Le commissaire aux comptes n'a pas à préciser si l'infraction correspondante a été portée, le cas échéant, à la connaissance du procureur de la République.

Au cours de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes peut également répondre aux questions qui lui seraient posées et donner des indications qui doivent rester dans les limites du rapport lui-même, en raison de son obligation de secret professionnel.

## SECTION 5. COMMUNICATION AVEC L'AMF

### I. RÈGLES GÉNÉRALES

La communication du commissaire aux comptes avec l'AMF suit des règles particulières. Vis-à-vis de l'AMF, les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel et leur responsabilité ne peut de ce seul fait être engagée pour les informations données en exécution des obligations prévues.

L'AMF peut demander aux commissaires aux comptes de **personnes faisant appel public à l'épargne** tous renseignements sur les personnes qu'ils contrôlent.

De son côté, les commissaires aux comptes :

- informent l'autorité de tout fait ou décision justifiant leur intention de refuser la certification des comptes ;
- peuvent interroger l'AMF sur toute question rencontrée dans l'exercice de leur mission et susceptible d'avoir un effet sur l'information financière de la personne ;
- communiquent à l'Autorité des marchés financiers une copie de l'écrit transmis au président du conseil d'administration ou au directoire en application du deuxième alinéa de l'article L. 234-1 du Code de commerce ;
- transmettent également à l'autorité les conclusions du rapport qu'ils envisagent de présenter à l'assemblée générale en application de l'article L. 823-12 et L. 822-15 du même code.

### II. CAS PARTICULIERS

Les commissaires aux comptes des **sociétés de gestion de portefeuille** sont par ailleurs tenus de signaler dans les meilleurs délais à l'AMF tout fait ou décision concernant une société de gestion de portefeuille, dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission, de nature à :

- constituer une violation des dispositions législatives ou réglementaires applicables susceptible d'avoir des effets significatifs sur la situation financière, le résultat ou le patrimoine ;



- porter atteinte à la continuité de son exploitation ;
- entraîner l'émission de réserves ou le refus de la certification des comptes.

La même obligation s'applique aux faits et aux décisions dont ils viendraient à avoir connaissance dans l'exercice de leur mission auprès d'une entreprise mère ou filiale.

Les commissaires aux comptes sont tenus de signaler dans les meilleurs délais à l'AMF tout fait ou décision concernant **un prestataire de services d'investissement** ou un **intermédiaire habilité en vue de la conservation ou de l'administration d'instruments financiers**, dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission et de nature à constituer une violation des dispositions du règlement général de l'AMF relatives aux règles de bonne conduite ou aux conditions d'exercice des activités de conservation ou d'administration d'instruments financiers.

L'AMF peut également transmettre aux commissaires aux comptes des sociétés de gestion de portefeuille et des prestataires de services d'investissement les informations nécessaires à l'accomplissement de leur mission. Elles sont couvertes par le secret professionnel.

L'AMF peut demander aux commissaires aux comptes d'un prestataire de services d'investissement ou d'un intermédiaire habilité en vue de la conservation ou de l'administration d'instruments financiers tout renseignement concernant l'application par ce prestataire ou cet intermédiaire des dispositions du titre III du livre V du Code monétaire et financier ou du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatives aux règles de bonne conduite ou aux conditions d'exercice des activités de conservation ou d'administration d'instruments financiers.

### À retenir

- Savoir communiquer quoi, quand et à qui est essentiel dans la mission du commissaire aux comptes.
- Les conclusions d'une mission ne se résument pas à la rédaction de rapports dont le formalisme est très encadré. Il est demandé au commissaire aux comptes de communiquer à la direction, au conseil d'administration, à l'assemblée générale, en fonction de la responsabilité de chacun les irrégularités et inexactitudes qu'il a relevé au cours de sa mission.
- La qualité de cette communication représente une réelle valeur ajoutée à la mission.

## CHAPITRE 8. FIN DE MISSION ET FIN DE MANDAT

### RÉSUMÉ

La rédaction des rapports est l'aboutissement de la mission de l'auditeur.

Avant de rédiger les rapports, il faut s'assurer

- de la correcte conduite de la mission ;
- que les comptes qui doivent être certifiés ou attestés sont bien ceux qui ont été audités (vérification des ajustements demandés).

La revue des travaux de l'équipe d'audit et la rédaction de la note de synthèse permettent de faire ces vérifications.

Le commissaire aux comptes doit également remplir d'autres obligations : rédiger le rapport spécial sur les conventions réglementées et éventuellement le rapport sur le contrôle interne.

La fin de la mission, peut aussi être la fin du mandat qui intervient dans différentes conditions.

## **SECTION 1. LES TRAVAUX DE FIN DE MISSION**

### **I. LES AJUSTEMENTS**

Suite aux contrôles effectués, toutes les anomalies supérieures au seuil retenu pour la remontée en synthèse sont relevées. Leur incidence sur le résultat de l'exercice et sur la présentation des comptes annuels est calculée ou estimée. Sont également remontées en synthèse toutes les anomalies inférieures au seuil retenu mais qui sont importantes par leur nature, notamment en cas de fraude.

Les anomalies correspondant à des erreurs matérielles sont souvent corrigées au fur et à mesure. Les ajustements portant sur des éléments dont l'estimation dépend de critères d'appréciation en partie subjectifs seront présentés à la direction et les points les plus sensibles seront présentés au conseil d'administration.

L'entité auditée peut refuser ces ajustements. L'auditeur en tiendra compte dans la formulation de son opinion.

### **II. LA LETTRE D’AFFIRMATION**

La lettre d'affirmation est prévue par la NEP-580 « Déclaration de la direction » et la note d'information NI IV « Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction ».

Suivant les délégations de pouvoir au sein de l'entité auditée en matière d'établissement des comptes annuels, la lettre d'affirmation peut être rédigée par la direction (directeur général, directeur financier) ou par son représentant légal.

Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes collecte des informations qui ne sont pas appuyées par des documents et/ou qui ne sont pas encore traduites dans les comptes, ce qui est le cas par exemple pour les litiges et les provisions à constituer à la clôture. Ces informations lui sont fournies par la direction au cours de divers entretiens.

Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail les informations collectées et en fin de mission, il demande à la direction de faire un courrier sur les points les plus importants, les plus sensibles et/ou les plus significatifs. Le compte rendu des entretiens rédigés par la direction est présumé plus complet et plus fiable. Cela évite les éventuelles erreurs d'interprétation.

En complément des informations liées aux événements et transactions qui ont eu lieu au cours de l'exercice, certaines mentions doivent obligatoirement être indiquées :

- la responsabilité de la direction en matière de contrôle interne ;
- l'absence ou l'existence de fraude ;
- l'exhaustivité des enregistrements comptables ;
- les anomalies non corrigées, en cas de désaccord avec les demandes d'ajustement du commissaire aux comptes ;
- le respect des textes légaux et réglementaires, en particulier quand l'activité relève d'une réglementation spécifique ;
- la correcte prise en compte des intentions de la direction et de sa capacité à mener à bien les actions envisagées dans les principales hypothèses retenues pour les estimations ;
- l'absence ou la présence de fait susceptible de remettre en cause la continuité d'exploitation ;
- l'absence ou l'existence de faits postérieurs à la clôture qui devraient être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels et/ou dans le rapport de gestion.

S'il n'est pas possible d'obtenir la lettre d'affirmation, elle est alors rédigée par le commissaire aux comptes et adressée au représentant légal. En l'absence de réaction de celui-ci, il sera présumé d'accord avec le contenu des déclarations du commissaire aux comptes.

**EXEMPLES**

Il sera demandé de mentionner dans la lettre d'affirmation :

- les conclusions de la visite de la commission de sécurité pour les établissements qui accueillent du public. Cette commission peut demander des travaux qui ne sont pas réalisés à la date de clôture et faire fermer l'établissement si les travaux ne sont pas réalisés ;
- la non remise en cause de l'exploitation d'un brevet qui conditionne une partie de l'activité ;
- l'absence de résiliation d'un bail. En cas de résiliation, des provisions pour risques et charges devraient être comptabilisées ;
- l'évaluation d'une provision pour litige qui dépend de l'analyse faite par la direction (ou les avocats) sur sa responsabilité et sur les indemnités que l'entité pourrait devoir verser ;
- le respect de la convention collective applicable au secteur d'activité.

**III. LA NOTE DE SYNTHÈSE**

Une conclusion est rédigée à la fin de chaque feuille de travail. Celle-ci reprend les anomalies qui ont été détectées et indique si les résultats des contrôles sont satisfaisants, c'est-à-dire si les objectifs de contrôles, les assertions, sont vérifiés.

Pour chaque cycle contrôlé, une synthèse reprend les conclusions de chaque feuille de travail avec les mêmes éléments. Elle indique si les contrôles prévus dans le programme de travail ont bien été réalisés ou, dans le cas contraire, quels ont été les contrôles alternatifs mis en œuvre. Ne sont relevées que les informations nécessaires à la formation de l'opinion.

Enfin, une note de synthèse générale reprend l'ensemble des conclusions des cycles. Elle met en évidence les points importants, points d'audit, qui justifient l'opinion émise dans le rapport.

Dans le cas d'une mission récurrente sont également indiqués les points qui devront être suivis sur l'exercice suivant par rapport aux difficultés qui ont été rencontrées et aux ajustements qui ont été demandés.

La note de synthèse reprend également les éléments qui doivent être communiqués à la direction (anomalies non significatives et faiblesses du contrôle interne), sous forme de recommandations.

La conclusion de la note de synthèse indique si les comptes peuvent être ou pas certifiés (commissariat aux comptes) ou attestés (audit contractuel) sans réserve.

**IV. LA REVUE DES TRAVAUX**

Une mission d'audit est en général réalisée par une équipe qui s'est partagé les contrôles. Il est donc nécessaire en fin de mission de s'assurer

- que le programme de travail a été réalisé ;
- que des réponses ont été apportées à tous les points en suspens ;
- que la conclusion de la note de synthèse est cohérente avec les éléments relevés.

Cette revue est sous l'entière responsabilité du signataire du rapport qui sera émis.

La **revue des travaux** consiste à :

- déterminer s'ils ont été réalisés conformément au programme de travail ;
- s'assurer que les conclusions en résultant ont été correctement documentées ;
- apprécier si tous les problèmes significatifs ont été résolus ou sont relatés dans les conclusions de la mission ;
- vérifier que les objectifs des procédures d'audit ont été atteints ;
- décider si les travaux réalisés permettent de fonder les conclusions et d'étayer l'opinion du commissaire aux comptes.

**Les éléments soumis à revue systématique**, le moment venu, sont les suivants :

- le programme de travail et le plan de mission ;

- l'évaluation du risque d'anomalies significatives, au vu du résultat des tests de procédures et des modifications éventuelles apportées en conséquence au programme de travail et au plan de mission ;
- la documentation des éléments probants recueillis lors des contrôles de substance et les conclusions qui en découlent ;
- les propositions d'écritures d'ajustement résultant de l'audit et l'opinion envisagée ;
- les comptes définitifs qui doivent correspondre à ce qui est attendu (ajustements correctement comptabilisés).

## V. REVUE INDÉPENDANTE

La revue indépendante est prévue dans le Code de déontologie des commissaires aux comptes à l'article 15. Elle est également prévue dans la norme de l'OEC relative à la mission d'audit.

La revue indépendante est obligatoire pour certaines entités EIP. Chaque cabinet détermine dans quels cas elle sera mise en œuvre. Ce pourra être par exemple en cas de situations à risque : procédure d'alerte ou révélation de fait délictueux, réserve ou refus de certifier, ou encore pour les missions qui dépassent un certain montant d'honoraires.

Elle est effectuée, en général, par un autre commissaire aux comptes, ou un autre expert-comptable et consiste à s'assurer que :

- la mission s'est déroulée dans les termes prévus ;
- le plan de mission est adapté aux particularités de l'entité dont les comptes sont certifiés ;
- le programme de travail est cohérent par rapport au plan de mission et il a été exécuté ;
- la note de synthèse traduit bien les conclusions du contrôle des comptes ;
- la conclusion sur l'opinion à émettre est conforme aux conclusions des contrôles ;
- les justifications à indiquer dans le rapport sur les comptes annuels sont appropriées.

## VI. LA DÉCLARATION ANNUELLE D'ACTIVITÉ

Le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité qu'il adresse par voie électronique, à la compagnie régionale, qui la transmet à la Compagnie nationale. Il s'agit des informations suivantes nécessaires au fichier tenu par le conseil régional, en particulier :

- l'effectif, le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers ;
- le nombre d'heures de travail et les honoraires facturés ;
- l'opinion émise ;
- la mise en œuvre de la procédure d'alerte, la révélation de faits délictueux ;
- la réalisation de DDL, etc.

### SECTION 2. LA RÉDACTION DES RAPPORTS

La rédaction d'un rapport est la conclusion finale d'une mission d'audit. C'est un document joint aux comptes annuels qui informe les lecteurs de la fiabilité des informations contenues dans les comptes annuels par rapport à l'objectif qu'ils doivent atteindre, c'est-à-dire s'ils présentent ou non une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité auditée.

Le rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes doit respecter des obligations autres que la simple formulation d'une opinion. Ainsi, à l'issue de sa mission, le commissaire aux comptes établit et communique à l'entité auditée au moins :

- un rapport sur les comptes annuels (certification des comptes). L'opinion du commissaire aux comptes est soit :
  - une certification sans réserve,
  - une certification avec réserve,
  - un refus de certifier ;
- un rapport spécial sur les conventions réglementées ;
- un « rapport sur le contrôle interne », si nécessaire.

Le rapport sur les comptes annuels est composé de trois parties (NEP-700) :

- opinion sur des comptes ;
- justification des appréciations ;
- vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Le contenu de ces rapports est défini dans les NEP :

- NEP-700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », des modèles sont présentés dans la note d'information NI I.
- NEP-705 « Justification des appréciations ».
- NEP-9505 « Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président ».

La présentation des rapports répond à quelques règles générales (qui ne seront pas rappelées pour chaque rapport). En début de rapport, il faut indiquer :

- le titre ;
- l'entité concernée ;
- le destinataire (actionnaires, associés, adhérents).

Le rapport se termine par la date d'émission et la signature du commissaire aux comptes et si nécessaire, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes.

Les documents qui font l'objet du rapport y sont toujours annexés.

## **SECTION 3. LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS**

### **I. INTRODUCTION**

Le rapport sur les comptes annuels est adressé aux « membres de l'organe appelés à statuer sur les comptes ».

Les termes du rapport dépendent de la nature juridique de l'entité contrôlée. Pour une SA à conseil d'administration, le rapport sur les comptes annuels pourra se présenter ainsi :

« En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre *Assemblée Générale*, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport relatif à l'exercice clos le.....<sup>45</sup>, sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société....., tels qu'ils sont joints au présent rapport,
- la justification de nos appréciations,
- les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le *Conseil d'Administration* le .../.../201x. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes. »

Il peut être utile d'ajouter des éléments qui identifient les comptes annuels concernés (informations non prévues dans les textes) :

- « Le bilan se totalise à X € et fait ressortir un bénéfice (ou une perte) de X €. »
- « Le compte de résultat se totalise en charges à X € et en produits à X €. »

Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

45. Pour les exercices d'une durée différente de douze mois, préciser « *relatif à l'exercice de X mois clos le...* ».

## II. LA PREMIÈRE PARTIE DU RAPPORT : CERTIFICATION SANS RÉSERVE

### A. SITUATIONS

La certification sans réserve est possible si :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimées nécessaires et satisfaire, ce faisant, aux normes relatives à l'audit de comptes ;
- le résultat de ses contrôles est satisfaisant et a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels sont établis selon les règles et principes comptables applicables en France ;
- l'information dans les comptes annuels, y compris l'annexe, est jugée suffisante pour donner une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée.

### B. RÉDACTION DE L'OPINION

Avant de présenter son opinion, le commissaire aux comptes rappelle l'objectif et les principales caractéristiques de sa mission :

« Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants pour fonder notre opinion. »

« 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. »

S'il s'agit de comptes consolidés, il sera fait référence à « l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

### C. OBSERVATIONS

Si nécessaire, un paragraphe est ajouté pour attirer l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-avant, nous attirons votre attention sur le point \_ de l'annexe concernant... »

Ce peut être, par exemple, une information sur les indemnités de départ à la retraite qui ne sont pas comptabilisées au passif du bilan.

L'observation ne peut conduire le commissaire aux comptes à dispenser une information dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

La norme NEP-700 précise :

- « Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :
- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
  - en cas de changement de méthode comptable. »

Le rapport sur les comptes annuels ne fait pas mention de la mise en œuvre d'une procédure d'alerte.

### III. LA DEUXIÈME PARTIE : JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

#### A. L'OBLIGATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

L'obligation pour un commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations a été introduite par la Loi de sécurité financière. Ces dispositions sont inscrites à l'article L. 823-9 du Code de commerce. Elle concerne le rapport sur les comptes annuels et le rapport sur les comptes consolidés.

La norme NEP-705 définit la notion de justification des appréciations et présente sa mise en œuvre.

#### B. DÉFINITION ET OBJECTIF DES JUSTIFICATIONS

Cette obligation complète l'opinion émise en expliquant les points les plus importants sur lesquels le commissaire aux comptes fonde son opinion. Ces justifications doivent permettre aux destinataires des comptes d'en avoir une meilleure lecture.

La norme NEP-705 (§ 4) indique que les justifications sont une « explicitation » et une « motivation » de l'opinion émise. « Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes. »

La norme ajoute aux paragraphes suivants :

§ 5 : « L'explicitation de certaines appréciations ne saurait se substituer à la nécessité de formuler une opinion avec réserve ou un refus de certifier ou d'insérer un paragraphe d'observation dans le rapport. »

§ 6 : « La justification de ses appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants. »

Les éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui peuvent faire l'objet d'une appréciation sont par exemple (§ 8) :

- « Les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et procédant d'un jugement professionnel dans leur appréciation ;
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit. »

#### C. FORMULATION DES JUSTIFICATIONS

Ce paragraphe est obligatoire, mais il n'y a pas toujours d'éléments déterminants à l'appui de l'opinion du commissaire aux comptes. Ce qui est le cas notamment si (§ 12) :

- « Les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;
- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes, ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur, est apparue importante au commissaire aux comptes ;
- aucun élément significatif dans les comptes ne repose sur des estimations fondées sur des données subjectives. »



Dans ce cas cette partie peut être rédigée de la façon suivante :

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du Code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que les appréciations auxquelles nous avons procédé ont porté sur le caractère approprié des principes comptables appliqués.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport. »

En revanche, si des points précis doivent être présentés, la formulation sera :

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du Code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

[...]

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport. »

La norme donne des indications sur les informations à fournir pour chaque justification :

« Cette formulation doit être claire et inclure, pour chaque appréciation qui doit être justifiée :

- l'identification du sujet et, si elle est possible, la référence à l'annexe aux comptes ;
- un résumé des diligences effectuées pour fonder l'appréciation ;
- une conclusion, exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes et qui ne constitue pas une réserve déguisée. »

## D. CAS PARTICULIERS

En cas de changement de méthode comptable ou d'incertitude sur la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes peut formuler à la fois des observations et justifier sa position par rapport aux options prises pour traduire ces situations dans les comptes.

Les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne doivent présenter à l'assemblée générale un rapport sur les procédures de contrôle interne. Le commissaire aux comptes émet une opinion sur les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière présentées dans le rapport de l'entité. En complément du dernier alinéa du paragraphe 8 de la NEP-705, la note d'information NI I précise que le commissaire aux comptes doit également faire état de la cohérence de son opinion émise sur les comptes avec les observations éventuellement formulées dans son rapport sur le contrôle interne.

## IV. LA TROISIÈME PARTIE : VÉRIFICATIONS ET INFORMATIONS SPÉCIFIQUES

- Les vérifications spécifiques ont été présentées au titre 2, chapitre 4.

Les informations qui font l'objet de cette troisième partie sont :

- le rapport de gestion ;
- les prises de participation et de contrôle et l'identité des personnes détenant le capital (informations incluses dans le rapport de gestion) ;
- les autres documents présentés à l'assemblée générale.

Cette partie doit présenter les conclusions des vérifications spécifiques qui ont été effectuées :

- obligatoirement, sur les documents mis à disposition des actionnaires, dont le rapport de gestion ;
- uniquement en cas d'inexactitudes ou d'omissions non corrigées sur les prises de participation (franchissement des seuils) et l'identité des personnes détenant le capital.

Les observations sur le rapport de gestion portent sur la sincérité et la concordance des informations par rapport aux comptes annuels et sur les omissions par rapport aux mentions exigées par la loi.

En l'absence d'observation, le rapport peut être rédigé ainsi :

« Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou autre organe compétent) et dans les documents adressés aux actionnaires (ou autres destinataires) sur la situation financière et les comptes annuels. »

## **SECTION 4. CERTIFICATION AVEC RÉSERVES OU REFUS DE CERTIFIER**

### **I. CERTIFICATION AVEC RÉSERVES**

**La certification avec réserve** correspond à deux situations :

- réserve pour désaccord : le désaccord est constaté en cas d'anomalies significatives non corrigées ;
- réserve pour limitation : le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires.

Les limitations peuvent être imposées :

- par des événements extérieurs (incendie ayant détruit les pièces justificatives) ;
- par les dirigeants (refus de mise en œuvre d'un contrôle, de recourir à un expert extérieur).

Dans ces deux cas :

- les conséquences des anomalies ou des limitations sur les comptes sont clairement circonscrites ;
- « la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ».

En cas de certification avec réserve pour désaccord, le commissaire aux comptes doit préciser les motifs de ce désaccord et évaluer son incidence sur les comptes ou expliquer les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

Le commissaire aux comptes peut faire des observations comme dans le cas d'une certification sans réserve. La justification d'une certification avec réserve présentée dans la première partie du rapport ne dispense pas le commissaire aux comptes de justifier ses appréciations sur d'autres éléments des comptes annuels.

### **II. REFUS DE CERTIFIER**

**Le refus de certifier** correspond à trois situations :

- Refus de certifier pour désaccord :  
Le désaccord est constaté en cas d'anomalies significatives non corrigées.
- Refus de certifier pour limitation :  
Le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires.
- Refus de certifier pour multiples incertitudes :  
Le commissaire aux comptes « est dans l'impossibilité de formuler une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites ».

Et dans ces trois cas :

- les conséquences des anomalies sur les comptes ne peuvent pas être clairement circonscrites ;
- ou « la formulation de la réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ».

En cas de refus de certifier pour désaccord, le commissaire aux comptes doit préciser les motifs de ce désaccord et évaluer, si possible, son incidence sur les comptes.

Les motifs entraînant un refus de certifier, dans les cas de limitation ou d'incertitude, ne conduisent pas nécessairement à une révélation de faits délictueux.

La justification d'un refus de certification est suffisante pour répondre à l'obligation de justifier les appréciations du commissaire aux comptes.

### III. FAITS DÉLICTUEUX ET CERTIFICATION

Les motifs conduisant un commissaire aux comptes à révéler un fait délictueux n'entraînent pas nécessairement une réserve ou un refus de certifier ; de même, les motifs entraînant un refus de certifier, notamment pour limitation ou incertitude, ne conduisent pas nécessairement à une révélation de faits délictueux.

### IV. CONSÉQUENCES SUR LA VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION

Les motifs des réserves, ou d'un refus de certifier, affectent les comptes annuels ou consolidés. Ils affectent également le contenu du rapport de gestion (et des autres documents présentés à l'assemblée générale). Le commissaire aux comptes doit donc *de facto* formuler une observation sur la sincérité et la concordance de ces documents avec les comptes annuels.

### V. SUIVI DES RÉSERVES ET DU REFUS DE CERTIFIER

Les éléments qui ont conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou à refuser de certifier peuvent avoir une incidence sur les comptes de l'exercice suivant. Le commissaire aux comptes doit donc suivre les points qui ont justifié la réserve ou le refus.

Le commissaire aux comptes :

- examine les conséquences éventuelles sur les comptes de l'exercice contrôlé afin de déterminer quelles peuvent être les incidences sur son rapport ;
- puis tire les conséquences des conclusions résultant des travaux effectués, selon que les causes ayant conduit à la formulation de la réserve, ou du refus de certifier, subsistent, ou que les anomalies précédemment constatées ont été corrigées ou ont disparu avec ou sans incidence sur les comptes de l'exercice.

Plusieurs situations peuvent se présenter :

Situation	Opinion	Observation
Tout est rentré dans l'ordre, avec un impact significatif sur les comptes de l'exercice. L'information dans l'annexe est suffisante.	Certification sans réserve	Observation sur la note de l'annexe expliquant les corrections et l'incidence sur les comptes
Tout est rentré dans l'ordre, avec un impact significatif sur les comptes de l'exercice. insuffisance ou absence d'information dans l'annexe.	Certification avec réserve	
Situation inchangée par rapport à l'exercice précédent, quelle que soit la cause de la réserve ou du refus.	Renouvellement de la réserve ou du refus en précisant qu'une opinion identique a été formulée pour l'exercice précédent	
La réserve ou le refus étaient motivés par une limitation ; la situation est rétablie et il n'y a pas d'incidence significative sur les comptes de l'exercice.	Certification sans réserve	Pas d'observation sur ce point

**EXEMPLES**

1. En N, le commissaire aux comptes a formulé une réserve car il considère qu'une provision pour restructuration est surévaluée. Est provisionné le coût de la formation du personnel et de déménagement qui représente des charges futures et pas une obligation existant à la clôture. La direction a refusé l'ajustement demandé par le commissaire aux comptes.

En N+1, la situation est inchangée, les opérations de restructuration ne sont que partiellement engagées le déménagement est prévu pour début N+2 et la formation des salariés pour la fin du premier semestre N+2. Les provisions sont maintenues au passif. Le commissaire aux comptes va de nouveau certifier avec réserve.

En N+2, les coûts ont été engagés et la provision a été reprise. À la clôture, il n'y a plus de provision ne répondant pas à la définition d'une provision. L'incidence sur le résultat est la même qu'en N mais en sens inverse.

Le commissaire aux comptes certifiera sans réserve si l'information donnée en annexe est suffisante, et avec réserve dans le cas inverse.

2. En N, le commissaire aux comptes a refusé de certifier les comptes, la continuité d'exploitation est remise en cause et les comptes n'ont pas été établis en valeur liquidative.

En N+1, les incertitudes sont levées, rien ne s'oppose à la poursuite de l'activité. Il n'y a rien de particulier à comptabiliser. Le commissaire aux comptes pourra certifier sans réserve et il n'aura pas d'observation à formuler.

## **SECTION 5. RAPPORT SPÉCIAL SUR LES CONVENTIONS RÉGLEMENTÉES « NI IX »**

### **I. LES CONVENTIONS CONCERNÉES**

Le rapport spécial porte sur les conventions réglementées, celles dont l'objet et les conditions relèvent d'une réglementation et qui sont soumises à une procédure de contrôle.

Les conventions conclues dans des conditions normales ne sont pas à prendre en compte, sauf si l'entité auditée en fait la demande.

Les conventions interdites contreviennent à la loi et de ce fait peuvent constituer un fait délictueux, que le commissaire aux comptes devra révéler au procureur de la République.

➡ Les principaux textes applicables sont présentés en **annexe 9**.

### **II. OBLIGATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Le commissaire aux comptes présente un rapport spécial sur les conventions réglementées, destiné à informer les membres de l'organe délibérant appelés à les approuver. Il utilise les modèles de rapport présentés dans la note d'information NI IX.

➡ Le modèle de rapport spécial pour les SA à conseil d'administration est présenté en **annexe 10**.

Il ne lui appartient pas de qualifier les conventions et éventuellement d'écarter celles qu'il considère conclues à des conditions normales.

Il ne lui appartient pas non, plus de donner une quelconque opinion sur l'utilité, le bien-fondé ou l'opportunité des conventions. Les membres de l'organe délibérant sont seuls maîtres de leur appréciation et ils peuvent demander aux dirigeants des informations complémentaires.

### III. OBLIGATION DE L'ENTITÉ

L'entité a l'obligation d'informer le commissaire aux comptes de toutes les conventions conclues et autorisées dans le mois qui suit leur conclusion.

Il est de sa responsabilité d'informer ou pas le commissaire aux comptes qui, lui, est tenu de mentionner dans son rapport toutes les conventions portées à sa connaissance, même celles qui, conclues dans des conditions normales, pourraient ne pas l'être.

### IV. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes réunit les informations sur les conventions dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de sa mission (il n'a pas à les rechercher). Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

Lorsqu'au cours de ses travaux le commissaire aux comptes découvre une convention, il met en œuvre les diligences prévues (vérification de la concordance).

Lorsqu'une procédure d'autorisation prévue n'est pas appliquée, il demande aux dirigeants les circonstances qui ont fait obstacle au bon déroulement de cette procédure. Les administrateurs concernés ne participent pas au vote d'approbation des conventions. Si une convention concerne tous les administrateurs, la procédure d'autorisation ne peut être respectée.

Le commissaire aux comptes est en position de rappeler aux dirigeants, en particulier par sa lettre de mission, la nature des informations qui doivent lui être fournies sur les conventions, objet du rapport spécial.

Le rapport spécial est déposé au siège social en même temps que le rapport sur les comptes annuels, généralement quinze jours au moins avant la réunion de l'organe délibérant.

### V. RAPPORT

Le rapport spécial présente les principales modalités des conventions devant être approuvées par l'assemblée générale, pour les conventions conclues au cours de l'exercice ou postérieurement à la date de clôture. Il mentionne également celles, conclues au cours d'un exercice précédent, dont l'exécution s'est poursuivie.

Pour les conventions nouvelles, le rapport mentionne :

- le nom des administrateurs ou directeurs généraux délégués intéressés ou des membres du directoire ou conseil de surveillance, selon le cas (des gérants ou associés pour les SARL, ou toutes autres personnes intéressées visées par la loi, les règlements ou les statuts) ;
- la nature et l'objet desdites conventions ;
- les modalités essentielles de ces conventions, notamment l'indication des prix ou tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires (ou associés ou adhérents) d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées.

Dans les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, pour les conventions déjà approuvées, le rapport mentionne l'importance des fournitures livrées ou des prestations de services fournies ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice.

Si pour une convention la procédure d'autorisation préalable qui lui était applicable n'a pas été respectée, le commissaire aux comptes en informe l'organe compétent, le rapport mentionne les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie. La ratification par l'assemblée générale de ces conventions non autorisées permet de couvrir le risque de nullité.

## SECTION 6. LE RAPPORT SUR LE RAPPORT DU PRÉSIDENT

➡ Les dispositions de la Loi de sécurité financière sont présentées au titre 3, chapitre 2.

### I. LES OBLIGATIONS DE LA SOCIÉTÉ

Ne sont concernées que les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne.

En application de l'article L. 225-37 ou L. 225-68 du Code de commerce, le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doit rendre comptes « des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. »

➡ Un modèle de rapport du président sur le contrôle interne est présenté en **annexe 6**.

### II. LES OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes doit « apprécier la sincérité des informations contenues dans ce rapport sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ».

Le commissaire aux comptes n'est donc concerné que par une partie du rapport du président.

### III. LE RAPPORT

Le rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président, prévu à l'article L. 225-235 du Code de commerce, fait l'objet de la norme NEP-9505.

Il est joint au rapport sur les comptes annuels ou au rapport sur les comptes consolidés.

Après l'introduction, en cas d'absence d'observation, le rapport du commissaire aux comptes peut être rédigé ainsi :

« Nous avons effectué nos travaux selon les normes professionnelles applicables en France. Celles-ci requièrent la mise en œuvre de diligences destinées à apprécier la sincérité des informations données dans le rapport du Président, concernant les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces diligences consistent notamment à :

- prendre connaissance de l'organisation générale du contrôle interne au regard des objectifs de la société, notamment en matière de fiabilité de l'information comptable et financière, ainsi que des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de cette information, présentées dans le rapport du Président ;
- prendre connaissance des travaux sous-tendant les informations ainsi données dans le rapport.

Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations données concernant les procédures de contrôle interne de la société relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, contenues dans le rapport du Président du Conseil d'Administration, établi en application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-37 du Code de commerce. »

Si le président n'a pas établi de rapport sur le contrôle interne, le commissaire aux comptes, dans son rapport, formule « une observation traduisant son impossibilité de conclure et mentionne l'irrégularité correspondante ainsi relevée ».

## SECTION 7. FIN DE MANDAT

### I. LA CESSATION DES FONCTIONS

La cessation des fonctions intervient :

- par la survenance de la fin du mandat (pas de tacite reconduction) ;
- par le décès ou la radiation du commissaire aux comptes ;
- par démission (décision du commissaire aux comptes) ;
- en conséquence du relèvement (à l'initiative de l'entité).

#### REMARQUE

La récusation n'est pas une cessation de fonctions, car il n'y a pas eu à proprement parler de prise de fonctions.

### II. LA DÉMISSION

L'article 19 du Code de déontologie présente les motifs de la démission.

« Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- a. la cessation définitive d'activité ;
- b. un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c. les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- d. la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1. à la procédure d'alerte ;
2. à la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
3. à la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
4. à l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée.

Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. »

La démission du commissaire aux comptes ne doit pas mettre l'entité en difficulté notamment pour remplir ses obligations légales. Si un commissaire aux comptes agit à contretemps ou par malice, il s'expose à la mise en cause de sa responsabilité civile et/ou disciplinaire.

### III. LA RÉCUSATION ET LE RELÈVEMENT DE FONCTIONS

#### A. RÉCUSATION

La récusation et le relèvement de fonctions sont des **décisions de justice** : le tribunal de commerce statue en la forme des référés sur la récusation ou le relèvement de fonctions d'un commissaire aux comptes. La demande de récusation ou de relèvement de fonctions est formée contre le commissaire aux comptes par la société<sup>46</sup>.

46. Décret n° 67-236 du 23 mars 1967, art. 188.



**La récusation**<sup>47</sup> peut être demandée – **dans les trente jours de sa désignation** (décret n° 67-236 du 23 mars 1967, art. 188) – pour **juste motif** par un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital social, le comité d'entreprise, le ministère public, l'Autorité des marchés financiers pour les personnes faisant publiquement appel à l'épargne ; et, en ce qui concerne les personnes autres que les sociétés commerciales, sur demande du cinquième des membres de l'assemblée générale ou de l'organe compétent.

S'il est fait droit à la demande, un nouveau commissaire aux comptes est désigné en justice. Il demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée ou l'organe compétent.

## B. RELÈVEMENT

Les commissaires aux comptes peuvent **être relevés de leurs fonctions**<sup>48</sup> avant l'expiration normale de leur mandat, sur décision de justice, en cas de **faute ou d'empêchement**, à la demande de l'organe collégial chargé de l'administration, de l'organe chargé de la direction, d'un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital social, du comité d'entreprise, du ministère public ou de l'Autorité des marchés financiers pour les personnes faisant publiquement appel à l'épargne ; et, en ce qui concerne les personnes autres que les sociétés commerciales, sur demande du cinquième des membres de l'assemblée générale ou de l'organe compétent.

S'il est fait droit à la demande, le commissaire aux comptes suppléant succède au titulaire pour la durée restant à courir de ses fonctions.

### À retenir

- La rédaction de la note de synthèse permet d'expliquer et justifier l'opinion émise.
- La revue des travaux et dans certains cas, la revue indépendante permettent de vérifier la cohérence de la démarche.
- Le commissaire aux comptes rédige obligatoirement le rapport sur les comptes annuels et le rapport spécial.
- Pour les sociétés cotées il doit en plus rédiger le rapport sur le contrôle interne.
- La fin du mandat peut avoir plusieurs causes (non-renouvellement, rotation obligatoire des signataires). Le départ du commissaire aux comptes ne doit pas mettre l'entité auditée en difficulté.

## CHAPITRE 9. MISSIONS PARTICULIÈRES CONFIÉES À UN COMMISSAIRE AUX COMPTES

### RÉSUMÉ

Des missions particulières sont confiées aux commissaires aux comptes en raison de leurs compétences et des règles de déontologie de la profession.

Parmi ces missions, certaines font partie des missions de commissariat aux comptes, en particulier quand il s'agit d'intervenir dans des entités particulières : formations politiques, notaires, mandataires de justice, etc.

47. Code de commerce, art. L. 822-6.

48. Code de commerce, art. L. 822-7.

Les autres peuvent être confiées à des experts qui ne sont pas des commissaires aux comptes, car elles n'entrent pas dans le champ de la profession. Quand ces missions sont effectuées par un commissaire aux comptes, il applique la doctrine de la CNCC.

Comme pour toutes les autres missions, les missions particulières se concluent par l'émission d'un rapport.

**Ce chapitre ne traite que des missions de commissariat aux apports et commissariat à la fusion.**

## **SECTION 1. LISTE DES MISSIONS ET TEXTES APPLICABLES**

Pour que le commissaire puisse mener à bien les missions particulières qui lui sont confiées, le référentiel de juillet 2003 contenait des normes adaptées à chacune de ces missions. Depuis l'introduction des NEP, ces normes ont la qualité de doctrine professionnelle. Elles sont toujours applicables, mais il revient au commissaire aux comptes de vérifier que la réglementation n'ait pas rendu caduques certaines dispositions de ces anciennes normes.

### **Interventions et missions du commissaire aux comptes**

Missions	Doctrine
Certification des comptes des formations politiques	Ancienne norme 7-103
CARPA : dépôt et managements des fonds	Ancienne norme 7-106.1
CARPA : aide juridique	Ancienne norme 7-106.2
Intervention d'un commissaire aux comptes dans le cadre de l'agrément des traitements automatisés pour la tenue des comptabilités des notaires	Ancienne norme 7-107 + communiqué Bulletin CNCC n° 141 03/06, pp 21 à 25
Mandataires de justice	Ancienne norme 7-108 + communiqué Bulletin CNCC n° 146 06/07 pp 277 à 278

### **Missions ne relevant pas du commissariat aux comptes**

<b>Commissariat aux apports</b>	Ancienne norme 7-101
<b>Commissariat à la fusion</b>	Ancienne norme 7-102 + communiqué Bulletin CNCC n° 135 09/04 pp 443 à 458 et n° 139 09/05 pp 372 à 374
Acquisition d'un bien appartenant à un actionnaire	Ancienne norme 7-104
Retrait obligatoire	Ancienne norme 7-105
Mission du contrôleur spécifique dans les sociétés de crédit foncier	Ancienne norme 7-109
Émission d'obligations réalisées dans les conditions prévues par l'article L. 228-39 du Code de commerce	Ancienne norme 7-110
Augmentation de capital réalisée dans les conditions prévues par l'article L. 225-131 du Code de commerce	Ancienne norme 7-111

Les missions ne relevant pas du commissariat aux comptes peuvent être effectuées par d'autres professionnels. Les commissaires aux apports ou le commissaire à la fusion sont choisis parmi les commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 225-219 du Code de commerce ou parmi les experts inscrits sur une des listes établies par les cours et tribunaux.

Les anciennes normes 7-101 et 7-102 définissent des principes fondamentaux et leurs modalités d'application, ainsi que la forme et le contenu du rapport.

Seules les missions de commissariat aux apports et commissariat à la fusion effectuées par un commissaire aux comptes sont étudiées dans ce chapitre.

## **SECTION 2. OBJECTIF ET NATURE DES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX APPORTS ET À LA FUSION**

L'objectif de ces missions est d'apporter une garantie à certaines opérations concernant la vie des sociétés, garantie en termes d'équilibre et d'équité, pour qu'aucune des parties prenantes ne soit lésée.

Le commissaire aux comptes n'intervient pas pour valoriser une société ou des éléments apportés à une société, mais donner une appréciation de cette valorisation. Il doit s'assurer :

- que les règles d'évaluation retenues sont pertinentes en fonction des éléments à évaluer ;
- que ces règles ont été correctement appliquées, sans biais ou erreur matérielle ;
- que les valeurs retenues pour l'opération sont conformes aux conclusions des méthodes de valorisation retenues.

## **SECTION 3. CADRE LÉGAL DE CES MISSIONS**

L'intervention d'un **commissaire aux apports** ou d'un **commissaire à la fusion** résulte :

- des articles L. 225-8, L. 225-14 et L. 223-9 du Code de commerce relatifs à la constitution des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée ;
- des articles L. 225-147 et L. 223-33 du Code de commerce applicables en cas d'augmentation de leur capital ;
- des articles L. 236-10, L. 236-16 et L. 236-24 du Code de commerce concernant les cas de fusion, scission et apport partiel d'actif, 10 (L. 236-23 pour les sociétés à responsabilité limitée) ;
- de l'article D. 64-1 du Code de commerce afférent aux cas d'apport en nature ;
- et de l'article D. 260 du Code de commerce afférent aux fusions et aux opérations assimilées.

## **SECTION 4. LE COMMISSARIAT AUX APPORTS**

### **I. LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ANCIENNE NORME**

Les circonstances de l'intervention sont les suivantes :

- constitution de société par actions et de société à responsabilité limitée en cas d'apports en nature et de stipulation d'avantages particuliers ;
- augmentation de capital des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée réalisée, soit en totalité, soit en partie, par des apports en nature ;
- fusion et scission de sociétés par actions et à responsabilité limitée et apport partiel d'actif à ces sociétés placé dans le cadre des dispositions applicables en cas de scission.

Le commissaire à la fusion désigné assure également, dans les opérations de fusion ou de scission, la mission de vérification des apports dans les conditions prévues par l'ancienne norme.

### **II. LE RÔLE DU COMMISSAIRE AUX APPORTS**

La valeur des apports au sens de l'article L. 225-147 est la somme des valeurs individuelles des apports proposées dans le traité d'apport. Elle correspond, en cas de fusion ou d'apport d'une branche d'activité, à la notion d'actif net apporté. La valeur des apports ainsi définie ne correspond pas nécessairement à la valeur réelle des apports pris dans leur ensemble ; tel est généralement le cas lorsque les apports sont effectués à leur valeur nette comptable.

Le commissaire aux apports apprécie :

- la valeur des apports : il s'assure que celle-ci n'est pas surévaluée et vérifie qu'elle correspond au moins à la valeur au nominal des actions ou parts à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission, de fusion ou de scission selon le cas ;
- les avantages particuliers qui peuvent être stipulés lors de telles opérations.

### III. RAPPORT

Il établit un rapport dont le contenu répond aux dispositions de l'article D. 64-1 et dont la conclusion contient son appréciation au regard de la non-surévaluation des apports et sur les avantages particuliers stipulés.

La norme indique le plan du rapport qui doit être émis à l'issue de la mission. Des modèles de rapport sont présentés, en annexe de l'ancienne norme, à titre de recommandations.

#### A. INTRODUCTION

« En exécution de la mission qui nous a été confiée par ordonnance de M. le Président du Tribunal de Commerce de... en date du... concernant la fusion par voie d'absorption de la société X par la société Y, nous avons établi le présent rapport prévu par l'article 236-10 du Code de commerce<sup>49</sup>... »

#### B. LA PRÉSENTATION DE L'OPÉRATION ET LA DESCRIPTION DES APPORTS

Cette partie peut être présentée :

- soit de façon synthétique, par renvoi au traité d'apport et/ou au rapport du conseil d'administration ;
- soit de façon plus détaillée, par référence aux éléments donnés à titre indicatif dans les commentaires de l'ancienne norme.

« L'actif net apporté a été arrêté dans le projet de traité d'apport (ou de fusion) signé par les représentants des sociétés concernées en date du... »

#### C. LA DESCRIPTION DES DILIGENCES ET L'APPRÉCIATION DE LA VALEUR DES APPORTS (SYNTHÉTIQUE OU DÉTAILLÉE)

« Il nous appartient d'exprimer une conclusion sur le fait que la valeur des apports n'est pas surévaluée (le cas échéant : et d'apprécier les avantages particuliers stipulés). À cet effet, nous avons effectué les diligences que nous avons estimées nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission qui requièrent la mise en œuvre de diligences destinées, d'une part, à apprécier la valeur des apports, à s'assurer que celle-ci n'est pas surévaluée et à vérifier qu'elle correspond au moins à la valeur au nominal des actions à émettre par la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) augmentée de la prime d'émission, d'autre part<sup>50</sup>, à apprécier les avantages particuliers stipulés. »

Dans cette partie, le commissaire aux apports précise les travaux mis en œuvre :

- contrôle de la réalité des apports et de l'exhaustivité des passifs transmis à la société ;
- analyse des valeurs individuelles proposées dans le traité d'apport ;
- examen du résultat des activités apportées pendant la période de rétroactivité ;
- vérification, jusqu'à la date de ce rapport, de l'absence de faits ou d'événements susceptibles de remettre en cause la valeur des apports ;
- réalisation d'une approche directe de la valeur des apports considérés dans leur ensemble.

Le commissaire aux apports présente les observations qu'il juge nécessaires par référence aux commentaires de l'ancienne norme.

49. Il convient d'adapter le vocabulaire de cette introduction et la référence aux textes dans les autres cas d'apports en nature.

50. En cas d'absence d'avantages particuliers stipulés, supprimer la construction « d'une part » et « d'autre part ».

## D. CONCLUSION

Plusieurs modèles de conclusion sont présentés en fonction de la nature de la conclusion favorable ou pas.

M1 – Conclusion favorable « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que la valeur des apports s'élevant à..., n'est pas surévaluée et, en conséquence, que l'actif net apporté est au moins égal :

- au montant de l'augmentation de capital de la société absorbante, majorée de la prime d'émission ;

ou

- au montant du capital des sociétés bénéficiaires de la scission (ou de l'augmentation de capital des sociétés bénéficiaires de la scission majorée de la prime d'émission) ;

ou

- *au montant de l'augmentation de capital de la société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif<sup>51</sup>, majorée de la prime d'émission.*

(le cas échéant)

Les avantages particuliers stipulés n'appellent pas d'observation de notre part. »

➡ Les autres modèles de conclusion sont présentés en **annexe 11**.

## SECTION 5. LE COMMISSARIAT À LA FUSION

### I. LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ANCIENNE NORME

Le commissaire à la fusion est chargé d'exprimer un avis sur le caractère équitable du rapport d'échange dans les circonstances suivantes :

- fusion et scission de sociétés par actions et à responsabilité limitée ;
- apport partiel d'actif à ces sociétés, soumis au régime des scissions conformément aux dispositions prévues par l'article L. 236-22 du Code de commerce.

Cette intervention n'est **pas** requise :

- dans le cas d'apport en nature ou d'apport partiel d'actif non placé sous le régime des scissions, sauf demande expresse des autorités de marché, donnant lieu à une ordonnance complémentaire du tribunal de commerce ;
- dans le cas de création, par voie de scission, de sociétés nouvelles constituées sans autre apport que celui de la société scindée, où les actions ou parts de chacune des sociétés nouvelles sont attribuées aux actionnaires ou associés de la société scindée proportionnellement à leurs droits dans le capital de cette société (Code de commerce, art. L. 236-17 pour les sociétés anonymes et L. 236-23 pour les SARL) ;
- dans le cas de fusion simplifiée, où, depuis le dépôt du projet de fusion au greffe du tribunal de commerce et jusqu'à la date de réalisation de l'opération, la société absorbante détient en permanence la totalité des actions ou parts représentant la totalité du capital des sociétés absorbées (art. L. 236-11 pour les sociétés anonymes et L. 236-23 pour les SARL).

**Le commissaire à la fusion assure également la mission de commissaire aux apports.**

51. Dans les autres cas d'apports en nature, la conclusion est formulée de la manière suivante : « Sur la base de nos travaux, nous concluons que la valeur des apports s'élevant à..., n'est pas surévaluée et, en conséquence, est au moins égale au montant de l'augmentation de capital de la société bénéficiaire de l'apport, majorée de la prime d'émission ».

## II. LE RÔLE DU COMMISSAIRE À LA FUSION

Le commissaire à la fusion vérifie que les **valeurs** relatives attribuées aux actions (ou parts) des sociétés participant à l'opération sont **pertinentes** et que le **rapport d'échange** est **équitable**.

La CNCC rappelle que la valeur relative des actions des sociétés participant à une opération de fusion résulte d'une pesée comparative par action des entités en présence à l'aide de différents critères et méthodes et que le rapport d'échange représente le nombre d'actions de la société absorbante à émettre par cette dernière en échange d'une action de la société absorbée.

Pour certains apports partiels d'actif, et en particulier les apports de branche d'activité, pour lesquels il n'est pas possible, en l'absence de capital social de la branche, d'effectuer une pesée comparative par action et donc de parler de rapport d'échange, la pesée effectuée porte donc sur les ensembles en présence et conduit à déterminer ce qui est communément appelé un « poids relatif ».

La CNCC utilise ensuite le terme « rapport d'échange ».

## III. RAPPORT

Seul le rapport du commissaire aux apports, qui est déposé au greffe, a un caractère public.

Le rapport du commissaire à la fusion est structuré comme celui du commissaire aux apports.

Après l'introduction qui précise la nature de la mission, l'opération est décrite de façon synthétique ou détaillée. Puis le commissaire aux comptes récapitule les valeurs retenues dans le traité de fusion et précise les travaux effectués pour vérifier la pertinence des valeurs relatives :

- examen des critères et méthodes présentés dans le traité de fusion afin de s'assurer de leur caractère adéquat en l'espèce ;
- examen de l'application ou de la mise en œuvre de ces critères et méthodes pour la détermination des valeurs relatives présentées dans le traité de fusion.

« La rémunération des apports résulte du rapport d'échange qui a été arrêté dans le projet de traité de fusion signé par les représentants des sociétés concernées en date du... Il nous appartient d'exprimer un avis sur le caractère équitable du rapport d'échange. À cet effet, nous avons effectué nos diligences selon la doctrine de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes applicables à cette mission qui requièrent la mise en œuvre de diligences destinées, d'une part, à vérifier que les valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés participant à l'opération sont pertinentes et, d'autre part, à analyser le positionnement du rapport d'échange par rapport aux valeurs relatives jugées pertinentes. »

Il conclut sur le caractère équitable du rapport d'échange proposé.

### Modèles de conclusions

M1 – Conclusion favorable (en cas de fusion) « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que le rapport d'échange de y actions Y (société absorbante) pour x actions X (société absorbée) est équitable. »

M1 bis – Conclusion favorable (en cas d'apport partiel d'actif placé sous le régime des scissions) « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que la rémunération proposée pour l'apport conduisant à émettre y actions Y (société bénéficiaire des apports) est équitable. »

M2 – Conclusion défavorable (avec observation(s) remettant en cause le caractère équitable) « En conclusion de nos travaux, et compte tenu des observations qui précèdent, nous sommes d'avis que le rapport d'échange de y actions Y (société absorbante) pour x actions X (société absorbée) n'est pas équitable. »

M3 – Conclusion défavorable (limitation ou incertitudes) « Sur la base de nos travaux, et compte tenu des observations qui précèdent, nous ne sommes pas en mesure de conclure sur le caractère équitable du rapport d'échange de y actions Y (société absorbante) pour x actions X (société absorbée). »

**À retenir**

- Les missions particulières qui peuvent être confiées à un commissaire aux comptes ne relèvent pas toutes de la mission de commissariat aux comptes.
- Les missions de commissariat aux apports et de commissariat à la fusion peuvent être confiées à des experts inscrits sur des listes établies par les cours et les tribunaux.
- L'objectif de ces missions est de s'assurer de l'équilibre et de l'équité des opérations et ainsi apporter une certaine garantie aux actionnaires.
- Quand ces missions sont confiées à un commissaire aux comptes, celui-ci applique la doctrine professionnelle de la CNCC que sont les anciennes normes **du référentiel de juillet 2003**.

## CHAPITRE 10. CAS AUTOCORRIGÉ : HÔTEL-RESTAURANT « À LA TULIPE NOIRE »

**Exercice 12****ÉNONCÉ**

Pour illustrer le déroulement d'une mission de commissariat aux comptes et les différentes étapes, Vous êtes conviés à participer à la mission du commissaire aux comptes de l'hôtel-restaurant « À la Tulipe noire » pour l'exercice 2012. Les réponses aux questions posées doivent principalement faire référence à la situation qui vous est proposée. Les questions purement théoriques sont très peu nombreuses.

**Historique**

L'hôtel a été créé en 1905 par M. Gaston Fanfan, arrière-grand-père de l'actuel directeur général, avec l'achat d'un fonds commercial. Le rachat du fonds de commerce d'un restaurant est venu compléter l'activité de l'hôtellerie. Cet hôtel-restaurant est situé en centre-ville, très facilement accessible depuis la gare. L'équipement de l'hôtel a évolué régulièrement en fonction des exigences de confort de la clientèle et des innovations technologiques. Mais, le style et la décoration de l'époque ont été conservés pour garder une ambiance de caractère, confortable et chaleureuse.

L'hôtel maintient ses trois étoiles depuis de nombreuses années. Les chambres sont spacieuses, bien équipées. Des fauteuils ont été installés dans des recoins aménagés dans les couloirs, qui sont autant d'endroits où les clients peuvent se détendre, lire ou se retrouver pour échanger.

Le restaurant propose une cuisine simple, traditionnelle et de grande qualité, en accord avec l'ambiance de l'hôtel. Le chef, M. Cardons, est aux commandes depuis une vingtaine d'années.

**Clientèle**

La clientèle régulière est constituée d'hommes d'affaires qui apprécient particulièrement le caractère familial de l'accueil. Vient s'ajouter, une clientèle de touristes venus de nombreux pays qui apprécient de découvrir une ambiance très française.

**Direction – Statut juridique**

Cet hôtel-restaurant est depuis sa création géré par une SA familiale à conseil d'administration. Le président, M. Charles Fanfan, est le petit-fils du fondateur, et le directeur général, M. Guillaume Fanfan l'arrière-petit-fils. Tous les autres actionnaires sont des membres de la famille proche, oncles, tantes, cousins.

Des tensions entre les différents membres de la famille apparaissent régulièrement, certains contestant les sommes investies dans les travaux de rénovation ou d'aménagement,



considérant que les dividendes versés sont insuffisants. La rupture a été évitée de justesse lors des discussions sur le projet de rachat du restaurant. Certains actionnaires menacent de vendre leurs actions, mais ils n'ont jamais tenté de réaliser ces menaces.

Les bâtiments sont la propriété de la SCI Lafronde dont tous les associés sont membres de la famille. Un bail emphytéotique a été signé avec la SA.

### Situation actuelle

Du fait d'un très bon emplacement, le risque de rachat de cet établissement par une grande chaîne d'hôtel ne peut pas être exclu. De plus, indépendamment des tensions familiales, la pression des concurrents se fait sentir et le conseil d'administration n'est pas certain qu'il sera toujours en mesure de faire face aux évolutions futures.

L'hôtel dispose de 66 chambres, le restaurant compte 40 tables. La société emploie 24 salariés et son chiffre d'affaires 3 384 k€.

Des tensions entre le président et le directeur général commencent à être ressenties par le personnel, sans pour autant avoir des répercussions sur la qualité du service rendu à la clientèle. Guillaume souhaite moderniser la gestion de l'hôtel, faire appel à la sous-traitance, considérant que le label « fait maison » n'est pas toujours une garantie suffisante de qualité ou de meilleur coût.

Le frère de M. Charles Fanfan est boulanger. Il approvisionne l'hôtel et le restaurant en pain, viennoiserie et occasionnellement en pâtisserie.

### Organisation comptable

Une comptable, salariée de la SA, Mlle Ziffre, saisit toutes les écritures courantes, elle établit les déclarations de TVA et prépare les écritures d'inventaire.

L'expert-comptable, M. Asset, a une mission de présentation des comptes annuels. Lui et ses collaborateurs interviennent pour établir les comptes annuels, la liasse fiscale et toutes les déclarations fiscales hormis la TVA. Cette mission est complétée par une mission sociale : établissement des fiches de paie et de toutes les déclarations relatives au personnel, hormis la déclaration unique d'embauche ainsi qu'une mission de secrétariat juridique pour la préparation de l'assemblée générale et les formalités requises.

### Opérations en espèces

La caisse du restaurant est sous la responsabilité du maître d'hôtel, tous les serveurs y ont accès. Les opérations sont identifiées par un code attribué à chacun d'eux, ce qui permet de calculer les pourboires qui leur sont dus.

Les récapitulatifs de caisse permettent de faire la distinction entre les différents modes de règlement : chèque, espèces, carte bancaire et ticket restaurant.

La caisse du bar permet d'avoir le détail du chiffre d'affaires en 4 rubriques : boissons alcoolisées, boissons sans alcool, cafés et autres boissons chaudes (thés, tisanes, etc.)

Les recettes espèces ne sont pas systématiquement portées en banque. Elles servent à faire les achats au marché et à payer les menues dépenses d'entretien.

Des écarts de caisse, ne dépassant quelques dizaines d'euros, sont constatés régulièrement, sans qu'une solution ne soit apportée.

### Extrait du dossier permanent : connaissance de l'entreprise

Les spécificités de l'activité hôtelière sont :

- Saisonnalité et recours à des contrats en CDD.
- Convention collective de l'hôtellerie.
- Clientèle de particuliers, encaissements en espèces.
- Importance des immobilisations et des travaux d'entretien, provisions pour gros entretien.
- Contraintes de sécurité et d'hygiène.

Les risques attachés à ces spécificités sont :

- Remise en cause de la continuité d'exploitation.
- L'exhaustivité des recettes.
- Vols de consommables ou de petits objets.
- Distinction charges – immobilisations (travaux, renouvellement de la vaisselle).
- Détournement d'espèces.
- Évaluation des créances clients.
- Valorisation du stock d'alimentation.
- Non-respect de la convention collective.

Extraits de la note de synthèse concernant les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2011 :

- Immobilisations : pas d'inventaire physique.
- Créances : de nombreux impayés, la provision pour créances douteuses, insuffisante a été modifiée à la demande du commissaire aux comptes.
- Contrôle de la commission de sécurité : une issue de secours doit être mise en place. Le coût pourrait s'élever à 250 k€.
- Inspection des services vétérinaires : les revêtements des murs doivent être refaits, les congélateurs doivent être déplacés. Le coût pourrait s'élever à 70 k€.

### Situation financière : comptes annuels exercice 2011

BILAN ACTIF				
(en milliers d'euros)	Valeur brute	Amortissement et dépréciation	Valeur nette 31/12/2011	Valeur nette 31/12/2010
Immobilisations incorporelles	2 056	5	2 051	2 052
Immobilisations corporelles	477	280	197	115
Immobilisations financières	76		76	74
<b>Total actif immobilisé</b>	<b>2 609</b>	<b>285</b>	<b>2 324</b>	<b>2 241</b>
Stocks	34		34	29
Créances clients	43		43	60
Autres créances	19		19	19
Disponibilités	89		89	112
Charges constatées d'avance	11		11	14
<b>Total actif circulant</b>	<b>196</b>		<b>196</b>	<b>234</b>
<b>Total actif</b>	<b>2 551</b>	<b>285</b>	<b>2 520</b>	<b>2 475</b>

BILAN PASSIF				
(en milliers d'euros)			Valeur nette 31/12/2011	Valeur nette 31/12/2010
Capital			525	525
Réserve légale			52	52
Report à nouveau			- 132	- 304
Résultat			184	172
<b>Total capitaux propres</b>			<b>629</b>	<b>445</b>
Provisions			665	603
<b>Total provisions</b>			<b>665</b>	<b>603</b>
Dettes financières			977	1 132
Dettes fournisseurs			45	98
Dettes fiscales et sociales			84	78
Autres dettes (comptes courants)			119	119
Produits constatés d'avance			1	
<b>Total dettes</b>			<b>1 226</b>	<b>1 457</b>
<b>Total passif</b>			<b>2 520</b>	<b>2 475</b>

COMPTE DE RÉSULTAT		
(en milliers d'euros)	Exercice 2011	Exercice 2010
Chiffre d'affaires	3 349	3 305
Reprise de provisions	90	30
<i>Total produits d'exploitation</i>	<i>3 439</i>	<i>3 335</i>
Achats et variation de stocks	1 122	1 042
Autres achats et charges externes	773	744
Impôts et taxes	92	83
Charges de personnel	900	835
Dotation aux amortissements	27	28
Dotations aux provisions	152	224
<i>Total charges d'exploitation</i>	<i>3 066</i>	<i>2 956</i>
Résultat d'exploitation	373	379
Résultat financier	- 115	-124
Résultat courant avant impôt	258	255
Résultat exceptionnel		
Impôt sur les bénéfices	74	83
Résultat net	184	172

## Annexe

L'annexe des comptes annuels précise :

- les frais d'acquisition des immobilisations sont comptabilisés en charges ;
- les dépenses d'entretien programmées et décidées ont fait l'objet d'une provision pour gros entretien ;
- en l'absence d'indice de perte de valeur, les éléments de l'actif immobilisé n'ont fait l'objet d'aucune dépréciation ;
- dans le cadre du droit individuel à la formation, le volume d'heures de formation cumulées relatif aux droits acquis et non exercés est de 743 heures ;
- l'engagement en matière d'indemnités de départ à la retraite a été évalué pour les salariés âgés de plus de 50 ans à la date de clôture. Son montant est de 11 787 €, charges comprises. Cet engagement n'est pas comptabilisé.

## Questions

### I. Mandat du commissaire aux comptes

Le mandat du commissaire aux comptes a été renouvelé au cours de l'assemblée générale du 26 avril 2009.

#### TRAVAIL À FAIRE

1. Quels sont les exercices couverts par ce mandat ?

Le commissaire aux comptes souhaite prendre sa retraite fin 2012.

2. À quel moment le commissaire aux comptes peut-il mettre fin à son mandat ?

Le commissaire aux comptes suppléant remplace le commissaire aux comptes titulaire.

3. Quels seront les exercices contrôlés par le commissaire aux comptes suppléant ?
4. Que doit-il faire au moment où il reprend le dossier ?
5. Le commissaire aux comptes suppléant peut-il refuser le remplacement ? Si oui, pour quels motifs ?

### II. Plan de mission et programme de travail

6. Quelle analyse faites-vous de la situation financière de l'hôtel-restaurant « À la Tulipe noire » ?
7. Quelle sera l'incidence des conclusions de l'analyse financière sur le déroulement de la mission ?

8. Quels domaines significatifs peuvent être déterminés ?

9. Quels critères pourront être retenus par le commissaire aux comptes pour déterminer le seuil de signification à appliquer à l'exercice 2012 ?

10. Quelle est la différence entre le seuil de signification et le seuil de planification ?

11. Techniques de contrôle à utiliser :

Pour quels comptes sera-t-il pertinent d'utiliser la demande de confirmation de tiers ?

Sera-t-il pertinent d'utiliser la technique de l'inspection ? Si oui, pour quels contrôles ?

12. Utilisation des travaux de l'expert-comptable :

Rappelez ce qu'est une mission de présentation

L'expert-comptable peut-il opposer le secret professionnel et ne pas répondre à la demande du commissaire aux comptes de consulter son dossier de travail ?

Le commissaire aux comptes peut-il exclure de son programme de travail le cycle personnel du fait de l'intervention de l'expert-comptable ?

13. D'après le barème d'heures présenté en annexe 5, quel est le nombre d'heures que vous pouvez proposer pour cette mission ?

14. La toiture doit être refaite. La SCI Lafronde a des difficultés à obtenir un emprunt bancaire. Le commissaire aux comptes est sollicité pour donner un conseil sur les possibilités de prise en charge de ces travaux par la société.

Quelle sera la réponse du commissaire aux comptes ?

### III. Évaluation du contrôle interne

15. L'évaluation du contrôle interne peut être répartie sur plusieurs exercices. Proposer un programme pluriannuel.

16. Quelles recommandations peuvent être faites par le commissaire aux comptes en ce qui concerne la gestion des immobilisations ?

17. Opérations en espèces : les procédures mises en place sont-elles appropriées ?

### IV. Contrôles de substance

#### Articles mis en dépôt

Dans le salon près de l'entrée de l'hôtel, MM. Fanfan ont accepté d'exposer les œuvres de peintres de la région. Celles-ci sont mises en dépôt et l'hôtel perçoit une commission de 10 % du prix de vente.

18. Quel est le traitement comptable attendu ?

19. Quelle sera l'attitude du commissaire aux comptes si un autre traitement comptable est constaté ?

20. De quelle façon le commissaire aux comptes peut-il s'assurer des droits de propriété de ces toiles ?

#### Dépréciation du fonds commercial

21. Quelles seront les diligences du commissaire aux comptes ?

#### Stock

Les stocks ne représentent pas un poste important du bilan. Le commissaire aux comptes souhaite faire des contrôles qui, s'ils sont satisfaisants, ne seraient pas reconduits sur l'exercice suivant.

22. Quelles diligences peut-il mettre en œuvre ?

#### Annexe

23. Les informations mentionnées en annexe concernant les engagements de retraite sont-elles satisfaisantes ?

24. Les droits acquis par les salariés au titre du DIF mentionnés en annexe doivent-ils être vérifiés ? Si oui, comment ?

En garantie aux emprunts bancaires, M. Charles Fanfan a dû se porter caution pour la société.

- 25. Quel contrôle peut faire le commissaire aux comptes ?

#### Déclaration de la direction

- 26. À quelle étape de la mission, la lettre déclaration de la direction doit être demandée ?  
 27. En fonction de toutes les informations que vous avez à votre disposition, quelles sont les informations que le commissaire aux comptes devra trouver sur la lettre qui lui sera adressée par M. Guillaume Fanfan ?

#### V. fin de mission, rapports et vérifications spécifiques

- 28. Justification des appréciations : quels seront les éléments retenus par la commissaire aux comptes pour rédiger cette partie du rapport général ?  
 29. Les comptes 2011 ont été certifiés avec réserve car la constitution de provision pour gros entretien n'était pas suffisamment justifiée et documentée. Suivant les informations qui seront obtenues sur les comptes 2012, quelle sera l'incidence de cette réserve sur la certification de l'exercice 2012.  
 30. Les achats de pâtisserie effectués auprès du frère de M. Charles Fanfan doivent-ils être considérés comme une convention réglementée ?

### CORRIGÉ

#### I. Mandat du commissaire aux comptes

1. Le mandat du commissaire aux comptes couvre les exercices 2009 à 2014  
 2. Le commissaire aux comptes, souhaitant prendre sa retraite fin 2012, présentera sa démission à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2011 qui devra se tenir avant le 30 juin 2012.

Le commissaire aux comptes suppléant remplace le commissaire aux comptes titulaire.

3. Le commissaire aux comptes suppléant contrôlera les exercices 2010 à 2012.  
 4. Au moment où le commissaire aux comptes reprend le dossier, il devra :  
 • s'assurer qu'il n'est pas dans une situation d'incompatibilité et qu'il a les moyens de mener à bien cette mission ;  
 • déclarer ce nouveau mandat à la compagnie régionale dont il dépend ;  
 • prendre contact avec le commissaire aux comptes démissionnaire pour avoir communication du dossier de travail du dernier exercice clos.  
 5. Le commissaire aux comptes suppléant ne pourra refuser ce remplacement que s'il se trouve en situation d'incompatibilité ou dans l'impossibilité matérielle de mener à bien sa mission.

#### II. Plan de mission et programme de travail

6. Analyse de la situation financière de l'hôtel-restaurant « À la Tulipe noire » :

	2011	2010
Capacité d'autofinancement	273	394
Fonds de roulement	66	58
Besoin en fonds de roulement	- 23	- 54
Trésorerie	+ 89	+ 112
Indépendance financière	$629/977 = 0,64$	$445/1\ 132 = 0,39$
Taux de vétusté des immobilisations	$280/477 = 59\ %$	
Rotation clients	$36 \times 360/3\ 349 = 4\ j$	$50 \times 360/3\ 305 = 5,4\ j$
Rotation fournisseurs	$38 \times 360/(1\ 122 + 773) = 7j$	$82 \times 360/(1\ 042 + 744) = 16\ j$

La capacité d'autofinancement permet de faire face aux remboursements des emprunts (155 k€ en 2011), mais n'est pas suffisante pour faire face aux investissements qui sont rendus obligatoires par la commission de sécurité et les services vétérinaires. Il ne sera pas possible de distribuer des dividendes, ce qui risque de dégrader les relations entre les actionnaires.

Le fonds de roulement est faiblement positif et l'équilibre financier est assuré par l'importance des dettes d'exploitation (BFR négatif). La trésorerie est positive, mais cet équilibre est très fragile.

L'indépendance financière s'améliore : remboursement des emprunts et résultat bénéficiaire. La capacité à souscrire de nouveaux emprunts pour faire face aux investissements obligatoires n'est pas assurée. Le taux de vétusté des immobilisations n'est pas très élevé et les besoins de renouvellement des immobilisations ne sont pas très importants.

Les taux de rotation des clients et des fournisseurs ne sont pas élevés et ne représentent pas des variables d'action importantes pour la société.

7. La fragilité de la situation financière pourra conduire le commissaire aux comptes à déclencher une procédure d'alerte. Il devra se tenir informé de l'évolution de cette situation et en particulier des conditions de financement des travaux obligatoires.

#### 8. Domaines significatifs

- Par rapport au bilan :
  - les immobilisations représentent environ 90 % du total du bilan. Les immobilisations incorporelles (fonds commercial) sont les actifs les plus importants ;
  - les provisions sont également un élément important avec les capitaux propres. En revanche les dettes et créances d'exploitation ne représentent pas des éléments importants.
- Par rapport au compte de résultat :
  - Le chiffre d'affaires, les achats et les frais de personnels sont les éléments les plus importants.

9. Le seuil de signification est déterminé sur la base des comptes annuels 2011 ; il pourra être revu en fonction des comptes 2012.

Pour déterminer le seuil de signification, il peut retenir comme critère le montant des capitaux propres, le résultat, le chiffre d'affaires.

10. Le seuil de signification est le montant au-delà duquel les anomalies significatives (seules ou cumulées) qui pourraient être détectées devront être corrigées.

Le seuil de planification est le montant en dessous duquel les contrôles ne seront pas effectués, sauf en cas de validation de procédures de contrôle interne.

#### 11. Techniques de contrôle à utiliser :

- Demande de confirmation des tiers
  - Du fait de l'importance des dettes financières, une demande de confirmation des tiers pourra être faite auprès des banques.
  - Il ne sera pas opportun de faire une demande de confirmation pour les comptes clients et fournisseurs, sauf si le bilan 2010 fait apparaître des dettes envers des fournisseurs d'immobilisations.
- Technique de l'inspection
  - La note de synthèse de l'exercice 2011 indique que la société n'a pas fait d'inventaire physique des immobilisations. Il sera opportun de faire une inspection de certaines immobilisations.

#### 12. Utilisation des travaux de l'expert-comptable :

La mission de présentation est la mission qui correspond à l'établissement des comptes annuels. Elle est spécifique à la réglementation française et ne concerne que les experts-comptables. Cette mission ne correspond pas à l'adaptation des missions prévues par l'IFAC, qui n'a retenu que les missions d'audit, d'examen limité, de procédures convenues et de compilation. Elle correspond à un niveau d'assurance modéré. Elle se conclue par une appréciation de la cohérence et de la vraisemblance des comptes.



L'expert-comptable ne peut pas opposer le secret professionnel pour refuser au commissaire aux comptes l'accès à son dossier de travail. En revanche, il n'aura pas à donner des informations autres que celles relatives à la clôture des comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut pas exclure de son programme de travail le cycle personnel simplement du fait de l'intervention d'un expert-comptable. Il devra tout d'abord évaluer les travaux réalisés puis déterminer les diligences complémentaires à mettre en œuvre.

**13.** Le total bilan + produits d'exploitation + produits financiers s'élève à plus de 5 959 en 2011. Le montant des produits financiers n'est pas connu, mais compte tenu de la situation financière, ils ne peuvent pas être très élevés, ils sont donc négligés dans ce cas. La fourchette d'heures correspondantes est de 70 à 120 heures.

Si les travaux de l'expert-comptable peuvent être utilisés, il est possible de proposer un volume horaire de 80 à 90 heures.

**14.** Le commissaire aux comptes ne peut pas répondre à cette question qui n'entre pas dans le cadre de sa mission. C'est contraire au principe de non-immixtion dans la gestion. Il pourra simplement donner des informations générales concernant la réglementation relative aux baux emphytéotiques et ses conclusions sur l'analyse des dispositions prévues dans le bail emphytéotique qui a été signé entre la SCI et la société.

### III. Évaluation du contrôle interne

**15.** L'évaluation du contrôle interne devra porter en priorité sur la gestion des immobilisations, les opérations en espèces, la gestion du personnel. Compte tenu du risque de fraude, il faudrait commencer par les opérations en espèces. En retenant l'hypothèse de la bonne qualité de l'intervention de l'expert-comptable, ce cycle personnel pourrait être vu en dernier.

**16.** Le commissaire aux comptes doit recommander la mise en place d'une procédure de suivi des immobilisations qui permettent de faire rapidement le rapprochement entre le fichier des immobilisations et les biens présents dans l'hôtel et le restaurant.

À ce titre, il peut informer MM. Fanfan de l'existence de logiciel spécifique, de la possibilité d'apposer une étiquette comportant le n° de l'immobilisation et de la nécessité de détailler suffisamment les fiches d'immobilisation qui devraient être validées par Guillaume Fanfan.

**17.** L'existence d'écarts de caisse montre que les procédures ne sont pas satisfaisantes.

Les faiblesses de ces procédures sont :

- l'absence de dépôts en banque des espèces de façon régulière ;
- le manque de suivi des dépenses : difficultés à obtenir des pièces justificatives pour de petites dépenses ;
- l'accès aux caisses du restaurant et du bar à tout le personnel de service.

### IV. Contrôles de substance

#### Articles mis en dépôt

**18.** Les toiles n'appartiennent pas à la société. Elles ne doivent pas être comptabilisées. Seule la commission perçue sera enregistrée en produits annexes.

**19.** Si les toiles sont comptabilisées en stock ou en immobilisations, le commissaire aux comptes devra demander un ajustement. S'agissant de bien ne leur appartenant pas, cette comptabilisation pourrait s'apparenter à une fraude, qui devrait alors être révélée.

**20.** Obtention de la convention existant entre les artistes et la société. Il pourra également faire une demande de confirmation auprès des artistes.

#### Dépréciation du fonds commercial

**21.** Le commissaire aux comptes devra vérifier les éléments retenus par la direction pour justifier de l'absence d'indice de dépréciation du fonds commercial. Si nécessaire, il pourra faire appel à un expert.



**Stock**

22. Le commissaire aux comptes a plusieurs possibilités :

- procédure analytique par type de produits en stocks ;
- vérification d'un calcul, pour s'assurer qu'il n'y a pas d'erreur de totalisation ;
- contrôle de l'évaluation, pour s'assurer que les prix unitaires retenus correspondent au prix facturé.

**Annexe**

23. La provision est calculée pour les salariés de plus de 50 ans, ce qui correspond à une évaluation partielle. La méthode préférentielle du PCG est une évaluation totale. Les entités qui évaluaient partiellement les engagements de retraite peuvent maintenir la méthode retenue. En cas de changement, elles doivent appliquer la méthode préférentielle.

La méthode retenue pour l'évaluation de l'engagement de retraite doit être présentée en annexe. Aucune information n'est donnée sur la méthode de calcul retenue : évaluation actuarielle ou pas, sur la base du salaire estimé en fin de carrière ou sur le salaire de l'exercice, etc.

L'information donnée en annexe est donc incomplète et le commissaire aux comptes devra demander qu'elle soit complétée.

24. Toutes les informations mentionnées en annexe doivent être vérifiées. Les droits acquis au titre du DIF doivent être communiqués aux salariés. Il devrait être possible de totaliser les informations données aux salariés.

L'autre solution est l'utilisation des états informatiques. Les logiciels de paie permettent de faire l'évaluation des droits acquis par salariés. Le commissaire aux comptes pourra demander une édition de cet état

En garantie aux emprunts bancaires, M. Charles Fanfan a dû se porter caution pour la société.

25. Les engagements reçus doivent être mentionnés en annexe. Le commissaire aux comptes devra vérifier l'existence de cette information.

Pour vérifier l'exactitude des conditions acceptées par M. Charles Fanfan et mentionnées dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut avoir communication du contrat de prêt établi par la banque. Il peut également demander une confirmation à la banque de ces éléments (demande de confirmation de tiers).

**Déclaration de la direction**

26. La déclaration de la direction doit être obtenue en toute fin de mission. Elle doit mentionner, en particulier, les événements postérieurs à la clôture qui devraient être portés en annexe ou dans le rapport de gestion.

27. La norme NEP-580 prévoit les différents points qui doivent être abordés dans la déclaration de la direction. En complément de ces éléments, M. Guillaume Fanfan pourrait donner des précisions sur :

- l'absence d'indice de dépréciation du fonds commercial ;
- le respect de la réglementation en matière de sécurité et de règles d'hygiène ;
- l'assurance des bâtiments qui doit être suffisante ;
- la bonne application de la convention collective.

**V. Fin de mission, rapports et vérifications spécifiques**

28. La justification des appréciations (NEP-705) porte sur des points déterminants pour la compréhension des comptes et qui nécessite plus particulièrement la mise en œuvre du jugement du professionnel (choix de méthodes comptables, estimations).

Les éléments retenus seront : l'évaluation du fonds commercial et les provisions pour risques et charges.

**29.** Il s'agit d'une réserve pour désaccord. Plusieurs situations doivent être envisagées :

- La justification et la documentation ne sont toujours pas satisfaisantes : une nouvelle réserve devra être formulée et il faudra préciser qu'une réserve de même nature a été formulée pour l'exercice précédent.
- Le commissaire aux comptes a obtenu tous les documents lui permettant d'apprécier l'existence et l'évaluation de la provision pour gros entretien : il fera une observation dans son rapport.

**30.** Si le frère de M. Charles Fanfan est administrateur ou actionnaire possédant plus de 10 % des droits de vote, il s'agira d'une convention réglementée. Toutefois, les opérations conclues dans des conditions normales ne sont pas des conventions réglementées.



# ANNEXES

## ANNEXE 1 LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Le référentiel comptable applicable aux comptes sociaux est constitué de plusieurs documents dont le plan comptable général. La connaissance de ce texte est utile pour bien analyser les enregistrements comptables des opérations et transactions effectuées par l'entité audité.

Le plan comptable général est structuré de la façon suivante<sup>52</sup> :

**Titre I** – Objet et principes de la comptabilité (principes de base)

Parmi les principes de base, on peut citer, par exemple, le principe de prudence. Les provisions pour risques et charges sont comptabilisées en application de ce principe.

**Titre II** – Définition des actifs, des passifs, des produits et des charges

**Titre III** – Règles de comptabilisation et d'évaluation

Par exemple, les règles de comptabilisation des provisions tiennent compte du principe de séparation des exercices. Ces règles précisent quels événements peuvent ou doivent être traduits dans les comptes par des provisions, les critères d'appréciation de ces événements.

Le plan comptable général indique les règles d'évaluation à l'article 323-2. « Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation. »

**Titre IV** – Tenue, structure et fonctionnement des comptes (liste des numéros de comptes)

**Titre V** – Documents de synthèse

Le choix des numéros de comptes utilisés à une incidence directe sur la présentation des comptes : comptabiliser une provision dans un compte « 15 » ou dans un compte « 468 » changera la présentation du bilan.

Comptabiliser une charge ou un produit dans un compte de charge ou produit exceptionnel aura une incidence sur le résultat d'exploitation et sur le résultat courant.

## ANNEXE 2 LE NORMALISATEUR COMPTABLE : L'ANC

L'élaboration des normes comptables est aujourd'hui confiée à l'ANC, Autorité des normes comptables, créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009, ratifiée par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009. Cette nouvelle institution regroupe les compétences du CNC et du CRC.

Les missions de l'ANC sont décrites à l'article 1 de l'ordonnance :

« L'Autorité des normes comptables (ANC) exerce les missions suivantes :

1° Elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée ;

52. Le PCG peut être consulté sur le site de l'ANC : [www.anc.gouv.fr](http://www.anc.gouv.fr).

2° Elle donne un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes visées au 1°, élaborée par les autorités nationales ;

3° Elle émet, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des avis et prises de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ;

4° Elle veille à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable ; elle propose toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'études et de recommandations. »

L'ANC est entrée en fonction début février 2010. Les textes élaborés par le CNC et validés par le CRC gardent leur identification.

### ANNEXE 3 LES INTERVENTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Nature de l'intervention	AUDIT	EXAMEN LIMITÉ	AUTRES INTERVENTIONS DÉFINIES <sup>(1)</sup>		
Nature de l'assurance	Assurance raisonnable	Assurance modérée	Assurance définie dans le rapport pour chaque intervention	Nature de l'assurance	
Expression de l'assurance en cas d'opinion favorable	Expression d'assurance sous une forme positive	Expression d'assurance avec une tournure négative	Expression d'assurance sous une forme adaptée aux objectifs de l'intervention	↓ Conformité avec le principe, la règle, le texte des statuts, la décision de l'instance dirigeante de l'entité, la procédure...	Expression de l'assurance
					↓ Constat de conformité
Formulation	Formulation de l'opinion : • « Nous certifions... » • (C. com., L. 823-9) • « À notre avis,... présente sincèrement dans tous ses aspects significatifs... » <sup>(3)</sup>	Formulation de la conclusion : « Nous n'avons pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause... »	Formulation selon les interventions <sup>(2)</sup> : • « Nous n'avons pas d'observation à formuler sur » ou « ... appelle(nt) de notre part les observations suivantes... » • « Nous portons à votre connaissance... » • Communication d'un constat	Concordance d'un chiffre, d'une information avec le chiffre ou l'information figurant dans un autre document dont il (elle) est extrait(e).  Appréciation de la sincérité et d'un degré de fiabilité de l'information qui est celui d'une cohérence d'ensemble, d'une vraisemblance compte tenu du contexte, d'une pertinence. Analyse de faits ou de situations dans le cadre des diligences Appréciation d'une valeur, d'une procédure, d'une organisation, d'une situation..., par référence à des critères identifiés et au regard d'objectifs définis. Porter à la connaissance, signaler des faits, des situations, des informations...	Constat de concordance.
					Constat de cohérence, de vraisemblance, de pertinence.
					Exposé de faits ou situations.
					Formulation de cette appréciation.
					Communication appropriée.

## ANNEXE 4 LES MISSIONS DE L'EXPERT-COMPTABLE

Les nouvelles normes sont introduites par une norme cadre qui présente les différentes missions de l'expert-comptable. Le tableau annexé à cette norme est reproduit ci-après :

Schéma général du référentiel normatif et déontologique du professionnel de l'expertise comptable

Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable						
Norme relative à la maîtrise de la qualité au sein des structures d'exercice professionnel et norme anti blanchiment						
Préface aux normes professionnelles applicables aux missions d'assurance et autres prestations						
Cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable						
Missions d'assurance sur des comptes complets historiques			Autres missions d'assurance	Missions sans assurance		
Audit contractuel	Examen limité	Présentation	Normes applicables aux autres missions d'assurance	Mission sur a base de procédures convenues Mission de complication	Autres missions sans assurance prévue par la loi ou le règlement	Autres prestations fournies à l'entité
Guides d'application	Guide d'application	Guide d'application	Attestations particulières Informations prévisionnelles Autres missions	Guides d'application	Guides d'application	Guides d'application et pratiques professionnelles

## ANNEXE 5 LE BARÈME D'HEURES

Pour s'assurer que le commissaire aux comptes consacre un temps suffisant pour mener à bien sa mission, et ainsi garantir la « qualité » de son opinion, il a été jugé opportun de fixer un barème d'heures en fonction de l'importance de l'entité auditée. Le barème, fixé par décret, a été codifié dans le Code de commerce à l'article R. 823-12 :

« Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail doivent comporter pour un exercice, en fonction du montant du bilan de la personne ou de l'entité, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA, un nombre d'heures de travail normalement compris entre les chiffres suivants :

Montant total du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes, et nombre normal d'heures de travail :

- jusqu'à 305 000 € : de 20 à 35 heures ;
- de 305 000 à 760 000 € : de 30 à 50 heures ;
- de 760 000 à 1 525 000 € : de 40 à 60 heures ;
- de 1 525 000 à 3 050 000 € : de 50 à 80 heures ;
- de 3 050 000 à 76 22 000 € : de 70 à 120 heures ;
- de 7 622 000 à 15 245 000 € : de 100 à 200 heures ;
- de 15 245 000 à 45 735 000 € : de 180 à 360 heures ;
- de 45 735 000 à 122 000 000 € : de 300 à 700 heures. »

## ANNEXE 6 LE RAPPORT DU PRÉSIDENT SUR LE CONTRÔLE INTERNE

Pour aider les sociétés à remplir leurs nouvelles obligations, le Medef/Afep a proposé à ses adhérents un modèle de rapport sur le contrôle interne en deux parties :

### Description synthétique des procédures de contrôle mises en place :

**1. Organisation générale des procédures de contrôle interne** au niveau de la société dont l'objet est de préciser comment les procédures de contrôle interne sont organisées dans l'entreprise et quelles sont les liaisons et interactions entre les différents acteurs ou structure(s) exerçant des activités de contrôle. À titre d'exemple, sont présentés :

- les acteurs ou structure(s) exerçant des activités de contrôle :
  - champ et répartition des compétences,
  - niveau de rattachement des différents acteurs ou structures,
  - organisation des délégations/autorisations,
  - rôle du conseil d'administration ou de surveillance et des comités éventuels en matière de contrôle interne (dans la mesure où ces sujets ne seraient pas déjà traités dans la partie du rapport consacrée à la préparation et à l'organisation des travaux du conseil) ;
- le rôle des différents acteurs ou structures exerçant des activités de contrôle en matière de procédures de contrôle interne (contrôle de gestion, audit interne, ou autre fonction ayant une responsabilité en matière de contrôle interne) et leurs modalités générales de fonctionnement. À titre d'exemple, contrôle de l'application des procédures selon un plan annuel approuvé ou revu par... (à préciser selon le cas), rapports écrits avec recommandations directement communiqués à... (à préciser selon le cas) ainsi qu'au comité des comptes (le cas échéant), et suivi des recommandations ;
- les références externes ou internes de l'entreprise (Codes de déontologie, chartes d'audit, manuels de procédures internes, etc.) ;
- un accent est mis, de manière spécifique, sur l'organisation dans laquelle s'inscrit l'élaboration de l'information financière et comptable destinée aux actionnaires :
  - identification des principaux acteurs du contrôle interne impliqués dans le contrôle de cette information,
  - liaisons/interactions entre ces acteurs à ce titre,
  - le cas échéant, rôle et fonctionnement du comité des comptes (dans la mesure où ces sujets ne seraient pas déjà traités dans la partie du rapport consacrée à la préparation et à l'organisation des travaux du conseil),
  - références générales (manuels de procédures comptables...),
  - liaisons avec les commissaires aux comptes, etc.

**2. Présentation des informations synthétiques sur les procédures de contrôle interne** mises en place par la société. (Les informations synthétiques sur les procédures de contrôle interne mises en place se focalisent sur les éléments significatifs susceptibles d'avoir un impact sur le patrimoine ou sur les résultats de la société.)

## ANNEXE 7 LES SOURCES D'INFORMATION DISPONIBLES POUR LA PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ

Pour prendre connaissance d'une entité et de son environnement, l'auditeur dispose de sources d'information externe et interne. À titre d'exemple, on peut citer :

### Sources externes

- les textes légaux et réglementaires ;
- les publications relatives au secteur d'activité (monographies et statistiques, études, rapports, presse professionnelle, journaux économiques et financiers, sites Internet...) ;



**Sources internes à caractère général et juridique**

- le site Internet de l'entreprise ;
- le journal d'entreprise ;
- le livret d'accueil remis au personnel embauché ;
- le bilan social ;
- procès-verbaux de réunions des conseils de surveillance ou d'administration, du directoire, des assemblées, du CHSCT, du CCE, des comités d'établissement et des délégués du personnel ;
- documents adressés aux actionnaires ou aux autorités de tutelle ;
- les rapports des conseils ou experts externes de l'entité ;
- organigramme, définitions de fonctions ;
- la documentation commerciale, documents promotionnels, statistiques commerciales ;
- plans de marketing et de vente.

**Sources internes à caractère financier**

- les plaquettes annuelles ;
- rapports annuels et financiers des exercices précédents ;
- budgets, rapports internes de gestion ;
- rapports financiers intercalaires ;
- manuel de politique de gestion, manuels de procédures et guides utilisateurs, plan de comptes.

Les sources d'information ne sont pas seulement des documents écrits, les contacts directs sont en général très instructifs :

- les entretiens avec les dirigeants ;
- les contacts avec le service d'audit interne et l'examen de ses rapports ;
- la visite des locaux et des sites.

**ANNEXE 8****CONTENU DE LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES  
NEP-210**

La norme NEP-210 précise les points qui doivent être présents dans la lettre de mission. Sur cette base la CRCC de Paris a proposé un modèle de courrier que chaque commissaire aux comptes peut adapter suivant les particularités ou spécificités de ses clients. La lettre de mission doit contenir les éléments suivants :

- la nature et l'étendue des interventions à mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- la façon dont les conclusions de ces interventions seront portées à la connaissance des organes dirigeants ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre des interventions ;
- le rappel des informations et documents que l'entité doit communiquer ou mettre à disposition (éventuellement) ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants pour ce qui concerne les déclarations faites en lien avec la mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

Dans certaines circonstances, la lettre doit être complétée des éléments suivants :

- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous la responsabilité du commissaire aux comptes, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases des interventions ;

- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun ;
- en cas d'intervention s'inscrivant directement dans le cadre de diligences directement liées à la mission, ou de missions particulières, la nature et l'étendue des travaux que le commissaire aux comptes entend mettre en œuvre.

## ANNEXE 9 TEXTES RELATIFS AUX CONVENTIONS RÉGLEMENTÉES

La définition des conventions réglementées ainsi que l'intervention du commissaire aux comptes dans la procédure des conventions réglementées est prévue par les livres II et VI du Code de commerce, ou par des réglementations spécifiques :

### 1. Livre II du Code de commerce

- sociétés anonymes ;
- sociétés à responsabilité limitée (à l'exception des EURL dans le cas où la convention est conclue avec l'associé unique) ;
- SAS (Sociétés par actions simplifiées) ;
- sociétés en commandite par actions.

### 2. Livre VI du Code de commerce

- personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique ;
- associations, visées à l'article L. 612-4 du Code de commerce, ayant reçu annuellement de l'État, de ses établissements publics ou des collectivités locales des subventions dont le montant total est au moins égal à 153 000 euros.

### 3. Réglementations spécifiques

- sociétés coopératives agricoles et unions de coopératives agricoles (Code rural) ;
- établissements de crédit (Code monétaire et financier) ;
- sociétés civiles autorisées à faire publiquement appel à l'épargne (Code monétaire et financier) ;
- comités interprofessionnels du logement (décret n° 90-392 du 11 mai 1990) ;
- organismes collecteurs de fonds au titre de la formation professionnelle continue (Code du travail) ;
- institutions de prévoyance (Code de la Sécurité sociale) ;
- mutuelles et leurs unions (Code de la mutualité), etc.

## ANNEXE 10 MODÈLE DE RAPPORT SPÉCIAL SA

### Rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées

#### Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le...

Aux actionnaires,

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, nous vous présentons notre rapport sur les conventions réglementées.

Il nous appartient de vous communiquer, sur la base des informations qui nous ont été données, les caractéristiques et les modalités essentielles des conventions dont nous avons été avisés ou que nous aurions découvertes à l'occasion de notre mission, sans avoir à nous prononcer sur leur utilité et leur bien-fondé ni à rechercher l'existence d'autres conventions. Il vous appartient, selon les termes de l'article 225-31 du Code de commerce, d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion de ces conventions en vue de leur approbation.

Par ailleurs, il nous appartient, le cas échéant, de vous communiquer les informations prévues à l'article 225-31 du Code de commerce relatives à l'exécution, au cours de l'exercice écoulé, des conventions déjà approuvées par l'assemblée générale.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimées nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences ont consisté à vérifier la concordance des informations qui nous ont été données avec les documents de base dont elles sont issues<sup>53</sup>.

## **Conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale**

### **Conventions autorisées au cours de l'exercice écoulé**

Nous vous informons qu'il ne nous a été donné avis d'aucune convention autorisée au cours de l'exercice écoulé à soumettre à l'approbation de l'assemblée générale en application des dispositions de l'article 225-38 du Code de commerce.

[OU]

En application de l'article 225-40 du Code de commerce, nous avons été avisés des conventions suivantes qui ont fait l'objet de l'autorisation préalable de votre conseil d'administration.

*[Description des conventions autorisées au cours de l'exercice écoulé :*

- avec (entité cocontractante, le cas échéant) ;
- personne concernée ;
- nature et objet ;
- modalités.]

### **Conventions autorisées depuis la clôture**

Nous avons été avisés des conventions suivantes, autorisées depuis la clôture de l'exercice écoulé, qui ont fait l'objet de l'autorisation préalable de votre conseil d'administration.

*[Description des conventions autorisées depuis la clôture]*

### **Conventions non autorisées préalablement**

En application des articles 225-42 et L. 823-12<sup>54</sup> du Code de commerce, nous vous signalons que les conventions suivantes n'ont pas fait l'objet d'une autorisation préalable de votre conseil d'administration.

Il nous appartient de vous communiquer les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.

*[Informations à donner sur chaque convention]*

*[Et mention des circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie]*

### **Conventions des exercices antérieurs non approuvées par l'assemblée générale**

Nous portons à votre connaissance les conventions suivantes, autorisées au cours de l'exercice... [N-1, N-2...], qui figuraient dans notre rapport spécial sur les conventions réglementées relatives à l'exercice N-1 et qui n'ont pas été approuvées par l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice N-1.

*[Informations à donner sur chaque convention]*

53. Cette dernière phrase est à supprimer si le commissaire aux comptes n'a pas de convention à relater dans son rapport.

54. La référence à l'article L. 823-12 du Code de commerce n'a pas lieu d'être lorsque la convention n'a pu être autorisée du fait qu'elle concerne tous les membres du conseil.

**Conventions des exercices antérieurs non soumises à l'approbation d'une précédente assemblée générale**

Nous avons été avisés des conventions suivantes, autorisées au cours de l'exercice N-1 et qui n'ont pas été soumises à l'approbation de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice N-1.

*[Description des conventions autorisées au cours d'exercices antérieurs et non soumises à l'approbation d'une précédente assemblée générale]*

*[Informations à donner sur chaque convention]*

**Conventions déjà approuvées par l'assemblée générale**

Nous vous informons qu'il ne nous a été donné avis d'aucune convention déjà approuvée par l'assemblée générale dont l'exécution se serait poursuivie au cours de l'exercice écoulé.

[OU]

**Conventions approuvées au cours d'exercices antérieurs****a) dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice écoulé**

En application de l'article<sup>55</sup>... du Code de commerce, nous avons été informés que l'exécution des conventions suivantes, déjà approuvées par l'assemblée générale au cours d'exercices antérieurs, s'est poursuivie au cours de l'exercice écoulé.

*[Informations à donner sur chaque convention, pouvant être limitées aux indications nécessaires pour les identifier]*

**b) sans exécution au cours de l'exercice écoulé**

Par ailleurs, nous avons été informés de la poursuite des conventions suivantes, déjà approuvées par l'assemblée générale au cours d'exercices antérieurs, qui n'ont pas donné lieu à exécution au cours de l'exercice écoulé.

*[Informations à donner sur chaque convention, pouvant être limitées aux informations nécessaires pour les identifier]*

**Conventions approuvées au cours de l'exercice écoulé**

Nous avons par ailleurs été informés de l'exécution, au cours de l'exercice écoulé, des conventions suivantes, déjà approuvées par l'assemblée générale du..., sur rapport spécial du (des) commissaire(s) aux comptes du...

*[Résumé des conventions concernées présentées dans le rapport spécial du...]*

**Conventions approuvées depuis la clôture de l'exercice écoulé**

Nous vous rappelons que les conventions suivantes autorisées depuis la clôture de l'exercice écoulé ont fait l'objet de notre rapport spécial du..., lequel a été présenté à votre assemblée générale du..., et que celle-ci les a approuvées.

*[Résumé des conventions concernées présentées dans le rapport spécial du...]*

*[Lieu, date et signature]*

55. Articles R. 225-30 (SA à CA), R. 225-57 (SA à CS), R. 226-2 (SCA) du Code de commerce.

## ANNEXE 11 MODÈLES DE CONCLUSION DU RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX APPORTS

Suivant les circonstances, le commissaire aux apports sera ou ne sera pas d'accord avec les évaluations retenues. L'ancienne norme propose différentes formulations pour tenir compte de ces différentes situations :

M2 – Conclusion favorable avec observations sur les valeurs individuelles mais sans incidence sur la valeur des apports pris dans leur ensemble « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que les observations précédemment formulées ne sont pas de nature à affecter la valeur des apports s'élevant à... et, en conséquence, que l'actif net apporté est au moins égal :

- au montant de l'augmentation de capital de la société absorbante, majorée de la prime d'émission ;

ou

- ... »

M3 – Conclusion défavorable (limitation ou incertitudes) « Sur la base de nos travaux, et compte tenu des observations précédemment formulées, nous ne sommes pas en mesure de conclure que la valeur des apports s'élevant à..., n'est pas surévaluée et, en conséquence, que l'actif net apporté est au moins égal :

- au montant de l'augmentation de capital de la société absorbante, majorée de la prime d'émission ;

ou

- ... »

M4 – Conclusion défavorable (désaccord) « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que, compte tenu des observations précédemment formulées, la valeur des apports s'élevant à..., est surévaluée et, en conséquence, que le montant de l'actif net apporté par la société apporteuse est inférieur :

- au montant de l'augmentation de capital de la société absorbante, majorée de la prime d'émission ;

ou

- ... »

M5 – Conclusion favorable en cas d'apports en nature effectués dans le cadre d'une fusion simplifiée (article L. 236-11) « En conclusion de nos travaux, nous sommes d'avis que la valeur des apports s'élevant à..., n'est pas surévaluée.  
(le cas échéant)

Les avantages particuliers stipulés n'appellent pas d'observation de notre part. »

- Acceptation d'une mission 141
- Analyse des risques 103
- Ancienne norme 50
- Assertion 154
- Audit 21
- Audit externe 19
- Blanchiment 67
- Certification 187
- Certification volontaire 22
- CNCC 46
- Co-commissariat 138
- Code de déontologie 81
- Commissariat à la fusion 200
- Commissariat aux apports 198
- Compétence 92
- Confraternité 92
- Contrôle de substance 134
- CRCC 46
- Déclaration annuelle d'activité 185
- Déclaration à TRACFIN 66
- Demande d'information 168
- Dossier 16
- Dossier de l'exercice 159
- Dossier de travail 157
- Dossier permanent 158
- Élément probant 163
- Entité d'intérêt public 101
- Erreur 25
- Examen limité 54
- Exercice en réseau 89
- Fait délictuel 65
- Financement du terrorisme 67
- Guide d'exercice professionnel 80
- Honoraire 92
- IFAC 44, 47
- Impartialité 92
- Importance relative 24
- Incertitude 24
- Incompatibilité 83
- Indépendance 81
- Inspection 166
- Intégrité 92
- Interdiction 82
- ISA 44, 49
- Justification des appréciations 188
- Lettre de mission 133, 143
- Loi de sécurité financière 114
- Mesure de sauvegarde 86, 87
- Mission de présentation 58
- NEP 49
- NEP-100 138
- NEP-210 144
- NEP-230 157
- NEP-300 145
- NEP-315 109, 134, 154
- NEP-500 154
- NEP-501 168
- NEP-505 169
- NEP-510 175
- NEP-530 156
- NEP-620 128, 148
- NEP-630 148
- NEP-700 186
- NEP-705 186
- NEP-710 176
- NEP-2410 76
- NEP-9505 186
- Note de synthèse 134
- Observation physique 167
- OECC 46
- Opinion 134
- Organigramme 117
- Plan comptable général 213
- Plan de mission 145
- Procédure 17, 116, 121
- Procédure analytique 173
- Procédure convenue 55
- Procédure d'alerte 60
- Processus 17
- Programme de travail 147, 161
- Publicité 93
- Rapport 28, 134, 185
- Responsabilité civile 97
- Responsabilité disciplinaire 96
- Responsabilité pénale 98
- Révélation des faits délictueux 65
- Révision des comptes 58
- Risque d'audit 150
- Risque inhérent 106, 133
- Risque lié au contrôle 108
- Secret professionnel 88
- Seuil de signification 134, 152
- Technique d'audit 165
- Test de conformité 127
- Vérification d'un calcul 173

À envoyer à la correction  
Auteur : Bernadette COLLAIN

## REMARQUE

Vous pouvez vous référer aux séries 1 et 2 pour répondre à certaines questions.  
Les réponses qui vous sont demandées doivent être courtes et synthétiques.

### Partie 1 : Les différentes missions (3,5 points)

#### A. Mission légale ou contractuelle

M. Jules est commissaire aux comptes de la société AF, filiale d'une société japonaise. Cette société vient d'être contrôlée par l'Urssaf qui a relevé certaines erreurs dans le calcul des cotisations. Le DG de la société AF demande à M. Jules de faire un audit social.

#### TRAVAIL À FAIRE

1. Cette demande s'inscrit-elle dans la mission de certification des comptes ou bien M. Jules doit-il proposer une DDL ? (1 point)

#### B. Expertise-comptable

M. Jules est expert-comptable de la SARL EXP. Il a une mission de présentation des comptes. Cette société est en dessous des seuils et n'a pas l'obligation de faire certifier ses comptes. Elle est détenue à 58 % par la société Astre. Dans le cadre de l'établissement d'une situation semestrielle consolidée, le commissaire aux comptes du groupe demande que la situation de la SARL soit contrôlée.

2. Quelle mission M. Jules peut-il proposer (audit, examen limité, procédures convenues) ? (1 point)

#### C. Certification des comptes consolidés

Le groupe Marche regroupe les activités de la famille Marche. La société mère est une holding. Ce groupe a dépassé les seuils qui imposent la présentation de comptes consolidés. Il doit faire certifier les comptes consolidés et nommer deux commissaires aux comptes. M. Jules est le commissaire aux comptes de la holding.

3. Rappelez les seuils qui imposent la publication de comptes consolidés. (0,5 point)
4. M. Jules peut-il proposer son associé comme co-commissaire aux comptes pour la certification des comptes consolidés ? (1 point)

### Partie 2 : Référentiel comptable (3 points)

#### A. Comptes consolidés

Le groupe Agritop est constitué de PME dans l'industrie agro-alimentaire. Les comptes consolidés sont établis en application du règlement 99-02. Les méthodes préférentielles ne sont pas appliquées. Le développement de ce groupe est récent et l'introduction sur un marché réglementé est une perspective qui n'est pas exclue. Aucune décision n'a été prise, aucun projet n'est en cours dans ce sens. Le directeur financier a fait l'analyse conséquences du passage aux IFRS. Il soumet ses conclusions à M. Jules, commissaire aux comptes, pour validation. Les principales conclusions portent sur les postes suivants :

- Écarts de conversion des comptes fournisseurs libellés en monnaie étrangère : le passage aux IFRS serait sans incidence.



- Valorisation des valeurs mobilières de placement : obligation de les valoriser à la juste valeur et de constater les plus-values latentes en produits.
- Valorisation des équipements industriels : ces équipements sont décomposés dans les comptes individuels, le passage aux IFRS serait sans incidence.
- Provision pour indemnités de départ à la retraite : elles sont simplement mentionnées en annexe, cette option peut être maintenue.

5. M. Jules peut-il porter une appréciation sur des méthodes comptables qui ne sont pas encore appliquées ? (1 point)

6. M. Jules peut-il valider ces conclusions ? Si non pour quelles raisons ? (2 points)

### Partie 3 : Contrôle interne (7 points)

#### A. Gouvernance

L'association Myosotis développe des activités culturelles et de loisirs pour enfants en âge scolaire, en dehors du temps de classe. Les activités se déroulent soit dans les locaux des établissements scolaires, soit dans les locaux de l'association. Cette association connaît une forte augmentation d'activité depuis les changements de rythme scolaire.

L'association Myosotis est dirigée par un conseil d'administration composé de 6 membres et un bureau composé du président, du trésorier et du secrétaire. Pour faire face à la demande, l'association a sollicité des subventions en vue de recruter d'autres animateurs. Les demandes de subventions ont été préparées et envoyées par le comptable, bénévole, et le directeur, employé à mi-temps. Aucune règle relative aux demandes de subvention n'a été prévue, ces demandes étaient auparavant très limitées. Le conseil d'administration n'en a eu connaissance que lorsqu'elles ont été accordées par les financeurs.

7. Que pensez-vous de cette situation ? Quelle procédure mettre en place pour améliorer le fonctionnement de l'association ? (3 points)

#### B. Procédure de suivi de l'activité et des rémunérations des animateurs

Les animateurs sont salariés pour la plupart, quelques-uns sont bénévoles. Les animateurs salariés sont tous à temps partiel et rémunérés en fonction du temps effectivement passé. Le temps passé par les bénévoles est significatif. Le conseil d'administration souhaite inclure dans les comptes annuels la valorisation du bénévolat.

##### Procédure de suivi des activités

Cette procédure s'applique à toutes les activités, que les animateurs soient salariés ou bénévoles.

Le directeur tient des plannings mensuels qu'il met à jour le 25 du mois précédent (à l'aide d'un tableur). Il est également communiqué à tous les directeurs des établissements scolaires pour la partie qui les concernent.

Le planning est affiché à l'entrée des locaux de l'association.

En cas d'empêchement d'un animateur d'assurer une animation, celui-ci doit prévenir le directeur de l'association et éventuellement le directeur de l'établissement concerné, dans les meilleurs délais. Le directeur de l'association fait appel à un autre animateur pour assurer la prise en charge des enfants.

Indépendamment des informations qui peuvent être transmises par les animateurs, le directeur informe les directeurs d'établissement de toute absence dont il a connaissance ainsi que des remplacements prévus, par téléphone.

Le directeur reporte sur le planning initial les modifications intervenues dans le mois et le transmet au comptable qui établit les fiches de paie et tient compte du temps passé par les bénévoles.

8. Quels sont les points forts et les points faibles de cette procédure ? (2 points)

9. Les points faibles identifiés peuvent-ils être sources d'anomalies dans les comptes ? (1 point)

10. Par rapport aux points faibles identifiés, quelles recommandations pouvez-vous faire ? (1 point)

**Partie 4 : Assertions et techniques d'audit (6,5 points)****A. Demande de confirmation de tiers**

Les demandes de confirmation de fournisseurs peuvent être :

- ouverte : le fournisseur dans sa réponse envoie le compte de la société auditée au commissaire aux comptes ;
- fermée : le solde du compte fournisseur dans les livres de la société auditée est transmis au fournisseur qui répond en indiquant s'il est d'accord ou pas avec ce solde.

Ces deux méthodes ne correspondent pas aux mêmes préoccupations de l'auditeur.

■ **11.** Quelles sont les assertions vérifiées par l'une et l'autre méthode ? (2 points)

**B. Choix d'une technique d'audit**

Un module de préparation des déclarations de TVA est inclus dans le logiciel comptable. Grâce à un paramétrage spécifique, le système peut identifier les TVA sur les débits et sur les encaissements. La même distinction est faite pour la TVA à déduire.

Le comptable en charge des déclarations de TVA vérifie à l'écran qu'il n'y a pas d'anomalie dans les opérations retenues, valide l'état préparatoire ce qui entraîne la comptabilisation automatique de l'écriture de TVA. L'état préparatoire est visé par le responsable comptable qui fait un contrôle de cohérence rapide. La déclaration de TVA peut ensuite être saisie sur le site des impôts et télé-réglée.

M. Jules a prévu dans le programme de travail de s'assurer que cette procédure est bien suivie et que le comptable effectue bien les contrôles qu'il doit faire.

■ **12.** Quelle technique d'audit le collaborateur de M. Jules va-t-il utiliser ? (1 point)

**C. Inventaire physique des stocks**

M. Jules est commissaire aux comptes d'un grossiste en outillage pour les professionnels du bâtiment. Le stock représente un poste significatif du bilan, la détermination de la dépréciation de certains articles est un sujet délicat.

Dans son programme de travail, il prévoit des contrôles des stocks à la clôture de l'exercice :

- analyse de la procédure de prise d'inventaire ;
- présence sur place le jour de l'inventaire physique pour constater que la procédure est bien suivie ;
- compter une rangée d'article pour comparer avec ce qui a été compté par les salariés chargés de la prise d'inventaire ;
- identifier s'il y a des articles détériorés qui seraient mis de côté pour ne pas être comptés ;
- demander au responsable du stock comment il identifie les stocks à rotation lente qu'il faudrait déprécier.

■ **13.** Quelles techniques d'audit le collaborateur de M. Jules va-t-il utiliser pour effectuer chacun de ces contrôles ? (2,5 points)

**D. Demande d'information**

M. Jules est commissaire aux comptes d'une société confrontée à des litiges et des difficultés d'ordre juridique. Il a constaté que son client a eu recours à un avocat à plusieurs reprises au cours de l'exercice. Au cours d'un entretien avec le directeur général, il a appris :

- qu'un ancien salarié, licencié 6 mois auparavant avait engagé une procédure aux Prud'hommes, contestant les motifs de son licenciement ;
- qu'un client menace de mettre en cause la responsabilité de la société suite à des retards de livraison qui ont entraîné pour lui le versement d'indemnité de retard à ses propres clients ;
- qu'un fournisseur refuse de mettre en œuvre la garantie d'une machine défectueuse invoquant de mauvaises manipulations qui auraient provoqué les pannes.

M. Jules souhaite obtenir plus de précision quant au montant des provisions qui devront être comptabilisées.

■ **14.** M. Jules peut-il s'adresser à l'avocat de la société pour obtenir les informations dont il a besoin ? (1 point)



À envoyer à la correction

Auteur : Bernadette COLLAIN

**EXERCICE : GROUPE SORENSEN****REMARQUE**

Certaines questions sont ouvertes. Vous devez donner votre avis, votre appréciation. Il n'y a pas qu'une seule réponse possible. Dans ces cas, il est important que vous justifiiez la réponse que vous donnez. C'est la cohérence de votre réponse et la cohérence entre votre position et la justification que vous donnez qui sont notées.

**Historique et structure juridique**

La société Sorensen A/S est une société danoise qui fabrique et commercialise du mobilier professionnel. La société Sorensen a créé des filiales de commercialisation dans plusieurs pays européens. C'est ainsi que la SARL Sorensen France a été créée il y a plus de 20 ans. Aujourd'hui Sorensen A/S détient la totalité des parts de la SARL.

La SARL Sorensen est installée en Région parisienne et les commerciaux dans la région où ils travaillent. Ils travaillent à domicile.

**Produits vendus**

La société Sorensen A/S fabrique les éléments qui permettent d'assembler les meubles et de les adapter à différents environnements professionnels. La force de cette société est de pouvoir offrir une solution complète d'aménagement d'espaces professionnels. C'est ce qui constitue la majorité du chiffre d'affaires. Les ventes de meubles isolés ne représentent pas plus de 20 % du chiffre d'affaires.

Le mobilier fabriqué par Sorensen A/S représente 78 % du chiffre d'affaires, les 22 % restant proviennent de la revente de meubles d'autres fabricants, ce qui est le cas notamment pour les sièges.

Le montage et l'installation du mobilier sont réalisés soit par le client lui-même, soit sous-traité à différents prestataires selon les régions.

**Clientèle**

En France la clientèle est composée de grosses entreprises, de grossistes et depuis quelques années de collectivités publiques. Les clients se répartissent sur tout le territoire français.

Sorensen France participe à des salons. Le mobilier d'exposition est stocké chez un prestataire qui loue un espace de stockage en fonction du volume.

**Système d'information**

La société Sorensen A/S a mis en place un ERP spécifique qui est installé dans toutes ses filiales. Les modules installés dans les filiales sont la gestion commerciale « SALES » et la comptabilité « BOOK ».

Les salariés de Sorensen France ont accès uniquement au module SALES et peuvent consulter la comptabilité.

### Processus de vente

Les ventes aux collectivités territoriales passent par les réponses aux appels d'offre. Les grandes entreprises procèdent également par appel d'offres. Les relations avec les grossistes sont « classiques ».

Les réponses aux appels d'offres et propositions commerciales sont préparées dans SALES. Un numéro d'affaire est attribué automatiquement et ce numéro reste la principale référence dans tout le processus de vente et de comptabilisation des ventes. Les numéros des propositions sans suite ne sont pas réutilisés. Les fiches clients sont créées dans SALES et le compte client est généré automatiquement à partir de la fiche client. Il y a donc des informations à caractère comptable dans les fiches clients.

Chaque commande étant spécifique, le mobilier n'est commandé aux fabricants qu'après signature du bon de commande par le client.

Les délais de livraison sont de 1 à 4 semaines. Les marchandises partent du Danemark en camions. Le transport est de 3 ou 4 jours suivant la région de destination. Toutes les livraisons sont effectuées soit directement chez le client, soit chez le prestataire qui assurera l'installation. Le transporteur fait signer le bon de livraison dont un exemplaire est transmis au responsable logistique avec éventuellement l'accusé de réception de l'installation.

La proposition commerciale est automatiquement transformée en contrat de vente dès l'accord du client, ce qui permet de générer les commandes aux fournisseurs. Ce même document est transformé en bon de réception des achats. Le bon de réception est identique au bon de livraison établi par l'usine danoise et doit être rapproché du bon de livraison des autres fournisseurs. Après validation de la réception de la marchandise, le bon de réception est transformé en bon de livraison pour le client en facture d'achat et en facture de vente. Les factures de vente sont comptabilisées automatiquement dès qu'elles sont validées. Le système gère les prix d'achat et les prix de vente pour chaque article sur la base de tarifs revus chaque année. Les remises sont calculées à part.

Les commerciaux peuvent accorder jusqu'à 30 % de remise par rapport au tarif. Au-delà, ils doivent obtenir l'autorisation du gérant.

Les frais de transport entre le Danemark et la France sont à la charge de Sorensen France et les frais de transport entre le prestataire et le client, à la charge du client.

En 2013, les derniers camions sont partis de l'usine le 26 décembre (date des factures d'achat). Suivant les destinations, les livraisons ont eu lieu entre le 29 décembre 2013 et le 3 janvier 2014.

Les marchandises qui ne sont pas livrées au 31 décembre sont comptabilisées dans un compte de stock : « marchandises en voie d'acheminement ».

### Personnel

La SARL emploie 11 personnes :

- 5 commerciaux qui se partagent le territoire français ;
- 2 architectes d'intérieur qui élaborent les projets d'aménagement d'espace ;
- 2 assistantes commerciales qui préparent les réponses aux appels d'offre, les contrats avec les clients, les commandes aux fournisseurs ;
- 1 responsable de la logistique qui suit les livraisons et les relations avec les sous-traitants ;
- 1 assistante administrative qui est la principale interlocutrice de l'expert-comptable, saisit les déclarations qui peuvent être télé-déclarées.

Ce personnel salarié est complété par un gérant qui est également directeur commercial. Il partage son temps entre les filiales française et belge. Ce gérant, M. Olsen, a été nommé en 2011. Les changements de gérant sont assez fréquents puisque quatre gérants se sont succédé ces 10 dernières années. Le reste du personnel est très stable.

Les commerciaux perçoivent une commission calculée sur les commandes acceptées. Elle est versée le mois suivant. Il peut y avoir un décalage entre le versement de la commission et la constatation du chiffre d'affaires.

### Organisation comptable et administrative

La comptabilité est tenue au Danemark. Le contrôle de gestion est également mis en œuvre par les services de la société mère. L'exercice est clos au 31 décembre.

En dehors des factures internes au groupe dont le processus est largement automatisé, les factures fournisseurs qui arrivent en France sont scannées et envoyées par l'assistante administrative au Danemark où elles sont imprimées. Le gérant étant rarement présent, les factures ne sont pas visées par lui. Le n° de saisie est apposé sur la copie de la facture. Le comptable danois vient en France une fois par trimestre et rapporte toutes les factures saisies. L'assistante administrative doit reporter le n° de saisie sur les factures originales. Les factures sont classées par ordre de n° de saisie.

Le premier chiffre de ce n° correspond à la nature de la pièce comptable et les 5 chiffres suivants sont un n° d'ordre sans rupture au changement d'exercice. Le premier chiffre est ainsi :

- 6 pour les factures d'achats (charges et immobilisations) ;
- 7 pour les factures de ventes ;
- 5 pour les opérations de trésorerie ;
- 8 pour les OD.

Toutes les factures de la société mère sont émises en euros, qui, ainsi, prend en charge le risque de change entre la couronne danoise, DKR et l'euro.

Les règlements sont effectués principalement par virement depuis le Danemark. Certains fournisseurs établissent des traites. La société ayant fait des pertes pendant 3 exercices consécutifs, les nouveaux fournisseurs demandent des acomptes à la commande. Ceux-ci sont réglés le plus souvent par chèque.

En l'absence du gérant, les chèques sont co-signés par l'assistante administrative et l'une des deux assistantes commerciales.

Les commerciaux envoient leurs notes de frais par la poste avec tous les justificatifs. Celles-ci sont vérifiées par l'assistante administrative, puis envoyées au Danemark avec l'ensemble des pièces comptables.

Un expert-comptable intervient pour l'établissement des fiches de paie et la préparation des bordereaux de cotisations sociales. Il prépare les déclarations fiscales, sauf pour la TVA et les DEB. En fin d'exercice, il établit les comptes annuels.

Le secrétariat juridique de la société est confié à un avocat d'affaires.

### Extrait des comptes annuels 2013

#### Bilan

ACTIF	31/12/2013			31/12/2012
	Valeurs brutes	Amortissements et dépréciation	Valeurs nettes	Valeurs nettes
Immobilisations incorporelles	30	27	3	11
Immobilisations corporelles	125	61	64	79
Immobilisations financières	9		9	9
<b>Total actif Immobilisé</b>	<b>164</b>	<b>88</b>	<b>76</b>	<b>99</b>
Stocks	85		85	78
Créances clients	1255	12	1243	1207
Autres créances	46		46	35
Disponibilités	284		284	242
Charges constatées d'avance	32		32	29
<b>Total actif circulant</b>	<b>1702</b>	<b>12</b>	<b>1690</b>	<b>1591</b>
<b>Total ACTIF</b>	<b>1866</b>	<b>100</b>	<b>1766</b>	<b>1690</b>

PASSIF	31/12/2013			31/12/2012
Capital			200	200
Réserves			564	634
Résultat			61	- 70
<b>Total capitaux propres</b>			<b>825</b>	<b>764</b>
Provisions			8	7
Dettes fournisseurs			435	396
Dettes sociales et fiscales			192	189
Compte courant			271	312
<b>Total provisions et dettes</b>			<b>941</b>	<b>926</b>
<b>Total PASSIF</b>			<b>1766</b>	<b>1690</b>

Les provisions concernent uniquement le risque de réclamations des clients. La provision pour indemnité de fin de carrière est uniquement indiquée dans l'annexe.

### Compte de résultat

	31/12/2013	31/12/2012
Chiffre d'affaires	3 451	3244
Autres produits d'exploitation	52	48
<b>Total produits d'exploitation</b>	<b>3 503</b>	<b>3 292</b>
Achats et var stocks	1829	1784
Sous-traitance	297	278
Transport	101	97
<b>Marge</b>	<b>1 276</b>	<b>1 133</b>
Charges externes	430	425
Impôts et taxes	21	20
Frais de personnel	716	709
Dotation aux amortissements et provision	23	22
Autres charges	7	6
<b>Total des charges d'exploitation</b>	<b>1 197</b>	<b>1 182</b>
Résultat d'exploitation	79	- 49
Résultat financier <sup>(1)</sup>	- 15	- 17
Résultat exceptionnel	- 3	- 4
IS		
<b>Résultat net</b>	<b>61</b>	<b>- 70</b>

(1) Essentiellement les intérêts du compte courant de la société mère.

À cause des pertes des exercices antérieurs, la société a encore des déficits fiscaux à reporter en avant. Il n'y a donc pas de charge d'IS.

### Annexe – Engagements hors bilan

Ce paragraphe fait état de la caution accordée à la banque par la société mère en faveur de Sorensen France, suite aux difficultés financières rencontrées au cours des exercices précédents. L'engagement reçu a bien été mentionné dans l'annexe des comptes annuels 2011 et 2012.

### Commissaire aux comptes

La SARL a dépassé les seuils rendant obligatoire la nomination d'un commissaire aux comptes depuis plusieurs années. M. Muche a été nommé en 2004, le premier exercice certifié étant l'exercice 2004.

M. Muche a certifié les comptes des trois derniers exercices sans réserves.

Au cours de la mission 2012, M. Muche a relevé les points suivants :

- ses honoraires ont été payés avec un retard de plus de 6 mois ;
- M. Olsen s'est opposé à la demande de confirmation de certains fournisseurs avec lesquels les relations sont tendues ;
- les relations avec M. Olsen sont de qualité incertaine, il ne répond pas facilement aux questions de M. Muche.



**1. Maintien de la mission (2,5 points)****TRAVAIL À FAIRE**

1. Nous sommes en 2013. Où en est M. Muche par rapport à son mandat ? (0,5 point)
2. Les difficultés rencontrées par M. Muche sont-elles de nature à remettre en cause la poursuite de la mission ? (1 point)
3. M. Muche doit-il prévoir des mesures de sauvegarde ? Justifiez votre réponse (1 point)

**2. Plan de mission (5,5 points)**

4. En fonction du barème (voir annexe 5 du cours) et des comptes de 2012, quel budget d'heures M. Muche peut-il retenir pour la mission 2013 ? (1 point)
5. D'après l'extrait des comptes annuels quels sont les postes significatifs ? Quels sont les principaux risques d'anomalies dans les comptes et les assertions concernées ? (3 points)
6. Le seuil de signification doit être indiqué dans le plan de mission. M. Muche a retenu en 2012, un seuil de signification de 30 k€. Quelle est votre appréciation de ce seuil (trop faible, trop élevé, en fonction de quel critère) ? (1,5 point)

**3. Évaluation des risques (6 points)**

7. En quoi le système d'information en place est-il source de risque ou de sécurité pour Sorensen France ? (1 point)
8. À partir de la description du processus des ventes quels risques d'anomalies dans les comptes pouvez-vous identifier, par rapport aux assertions ? (2 points)
9. Les modalités retenues pour les commissions accordées aux commerciaux comportent-elles des risques ? Quels moyens la société peut-elle mettre en place pour limiter ces risques ? Ces risques sont-ils élevés ? (3 points)

**4. Contrôle des comptes (4 points)**

10. De quelle façon le commissaire aux comptes peut-il s'assurer de l'évaluation des marchandises en voie d'acheminement ? (1 point)
11. L'analyse des marges de certaines ventes fait ressortir que pour le client A, la marge est de 10 % et que pour le client G, la marge est de 80 %. Que doit faire le commissaire aux comptes ? (2 points)
12. La présence de marges semblant anormales correspond-elle obligatoirement à des anomalies dans les comptes ? (1 point)

**5. Fin de mission (2 points)**

13. La mention de la caution reçue a été omise dans l'annexe des comptes 2013, alors que la caution n'a pas été levée. La situation de trésorerie s'est améliorée et le gérant considère que cette information est devenue inutile. Le commissaire aux comptes doit-il demander que l'annexe soit complétée ? (1 point)
14. Le rapport de gestion présente une analyse du chiffre d'affaires par type de clients et par zone géographique. Le commissaire aux comptes doit-il vérifier ces chiffres ? (1 point)

