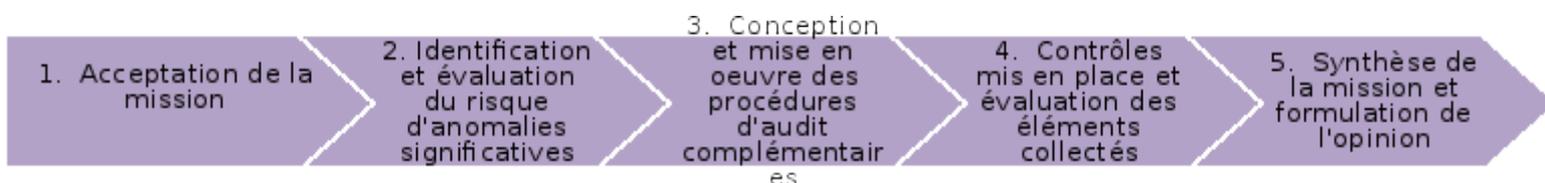


SECTION 2

DEMARCHE D'AUDIT LEGAL DES COMPTES

La démarche suivie par le commissaire aux comptes comprend cinq étapes :



1. PHASE 1 : ACCEPTATION DE LA MISSION

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit apprécier la possibilité de pouvoir l'effectuer au vu des dispositions légales et réglementaires du Code de Déontologie et des Normes d'exercice professionnels (NEP).

Cette appréciation portera notamment sur :

- Son indépendance ;
- L'absence d'incompatibilités (personnelles, financières et professionnelles) ;
- L'appartenance à un réseau ;
- Sur ses compétences ;
- Sur une prise de connaissance globale de l'entité ;
- Sur une prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur.

1.1. L'indépendance

Art. 5 C.déontologie : Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

Elle se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

1.2. L'absence d'incompatibilités

1.2.1. Liens familiaux et personnels

Art. 27 C.déontologie : Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial ou personnels entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

- Le commissaire aux comptes ;

- 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 ;
- L'un des membres de la direction de la société de commissaire aux comptes ;
- 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.

Il existe un lien familial entre deux personnes lorsque :

- L'une est l'ascendant de l'autre
- L'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré
- Elles sont conjointes
- Elles sont liées par un PACS (pacte de solidarité civil)
- Elles sont en concubinage

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.

S'agissant des liens personnels, il y a incompatibilité dès lors que le commissaire aux comptes ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient des liens étroits avec la personne qui l'a désigné ou avec une personne occupant des fonctions sensibles au sein de celle-ci.

1.2.2. Liens financiers

Art. 28 C.déontologie : Les liens financiers incompatibles avec la personne contrôlée sont :

- 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 titres de créances ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité.
- Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
- L'obtention d'un prêt ou d'une avance, sous quelque forme que ce soit, de la part de la personne ou de l'entité ;
- La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne sauf si celle-ci correspond à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes.

1.2.3. Liens professionnels

Art. 29 C.déontologie : Relève un lien professionnel 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.

1.3. Appartenance à un réseau

Art L. 822-11 C.com : Lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau dont les membres ont un intérêt économique commun, il ne peut certifier les comptes d'une personne qui est affilié à ce réseau en vertu d'un contrat ou bien parce qu'il en est membre.

1.4. Examen des compétences

Art. 7 C.déontologie : Le commissaire aux comptes doit :

- Posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de sa mission ;
- Veiller à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées.

1.5. Prise de connaissance globale de l'entité

Art. 13 C.déontologie : Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires :

- Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière

1.6. Prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur

Art. 21 C.déontologie : Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat s'expire et 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.

Si les conditions nécessaires à l'acceptation de la mission sont remplies, le commissaire aux comptes doit consigner les termes et conditions de son intervention dans une lettre de mission.

L'objectif de cette lettre est de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes et de poser l'ensemble des conditions dans lesquelles se dérouleront la mission (calendrier, volume d'heures, honoraires, ...). En outre, elle est destinée à prémunir tout malentendu ou litiges.

2. PHASE 2 : IDENTIFICATION ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

2.1. Présentation

Durant cette phase, le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin :

- D'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives (décomposé en risque inhérent et en risque lié au contrôle) dans les comptes ; et
- De mettre en œuvre des procédures d'audit qui vont lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

2.2. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

La prise de connaissance de l'entité doit être faite préalablement à l'acceptation de la mission car elle conditionne l'acceptation même de la mission. Si le commissaire aux comptes accepte la mission, la connaissance de l'entité devra être complétée et actualisée afin d'évaluer au mieux le risque d'anomalies significatives.

Elle permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies professionnelles dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de l'audit.

Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- Du secteur d'activité de l'entité, de son environnement, 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.

Cette prise de connaissance va permettre au commissaire aux comptes d'évaluer le risque inhérent au contrôle, c'est-à-dire la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui existe éventuellement dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

2.3. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit

L'appréciation des éléments de contrôle interne va permettre à l'auditeur :

- D'identifier les types d'anomalies potentielles ; et
- De prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

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

Pour ce faire, il va notamment prendre connaissance des éléments suivants :

- 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, 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 évènements 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.

La prise de connaissance des éléments de contrôle interne permet au commissaire aux comptes d'évaluer le risque lié au contrôle, c'est-à-dire à la possibilité qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

Pour réaliser cette appréciation, le commissaire aux comptes dispose de d'outils tels que l'interview, l'analyse des manuels de procédures, les diagrammes de circulation et les questionnaires et guides opératoires.

Ces outils doivent permettre au commissaire aux comptes d'évaluer les points forts et les points faibles du contrôle interne et d'apprécier dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur ce contrôle pour déterminer son programme de contrôle des comptes.

2.4. Evaluation du risque d'anomalies significatives

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

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

Afin évaluer le risque d'anomalies significatives le commissaire aux comptes utilise un ou des seuils de signification. Il s'agit d'un montant au-delà duquel une anomalie significative, seule ou cumulée avec d'autres, peut influencer le jugement fondé sur les comptes.

Le commissaire aux comptes détermine **selon son jugement professionnel**, de sa connaissance de l'entité et de la nature et de l'importance des anomalies relevées lors des exercices précédents :

- Un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble, et ;
- Le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de banque ou certaines informations fournies dans l'annexe.

Pour ce faire, Le commissaire aux comptes identifie les critères 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 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.

Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- Les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- L'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur, ou
- La réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

2.5. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

Au cours de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes doit prendre en considération le fait que le risque d'anomalies significatives puisse résulter de fraudes.

Afin d'apprécier ce risque, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit qui consistent à :

- S'enquérir du risque de fraude ;
- Prendre connaissance de la façon dont l'organe d'administration ou de surveillance exerce sa surveillance en matière de risque de fraude ;
- Analyser les facteurs de risque de fraude.

Dans le cadre de l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes doit s'interroger sur :

- L'appréciation de l'entité face au risque de fraude ;
- Les procédures mises en place par l'entité pour identifier les risques de fraude et y répondre.

2.6. Contrôle du bilan d'ouverture

Lorsque le commissaire aux comptes intervient pour la première année de son mandat, il doit s'assurer que :

- Les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- La présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.

Pour ce faire, il doit mettre en œuvre les diligences suivantes :

- Prendre connaissance du dossier de travail de son prédécesseur si les comptes ont fait l'objet d'une certification ;
- A défaut de certification l'exercice précédent ou si le commissaire aux comptes n'obtient pas du dossier de travail de son prédécesseur la garantie d'absence d'anomalies significatives, il mettra en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir cette assurance.

2.7. Planification de l'audit des comptes

Après la mise en œuvre des vérifications liées à l'acceptation de la mission ou au maintien de la mission, de la prise de contact après le commissaire aux comptes prédécesseur et avant la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes doit planifier l'audit des comptes.

La planification des comptes consiste à prévoir :

- L'approche générale des travaux ;
- Les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- La nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs 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.

Celle-ci est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes :

- De porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels ;
- D'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans les délais adaptés ;
- D'organiser la mission de façon efficace.

A cet effet, il doit établir par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice :

- Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :
 - L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
 - Le ou les seuils de significations retenues (NEP 320) ;
 - Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.
- S'agissant du programme de travail, celui-ci définit :
 - La nature et l'étendues des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenues prescriptions légales et des normes d'exercice professionnels ;
 - Le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut aussi être amené à modifier son approche.

3. PHASE 3 : CONCEPTION ET MISE EN ŒUVRE DES PROCÉDURES D'AUDIT COMPLÉMENTAIRES

3.1. Présentation

Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes doit adapter son

approche générale et concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

3.2. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

En réponse à cette évaluation, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :

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

3.3. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

En réponse à cette évaluation le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Ces procédures comprennent :

3.3.1 Des tests de procédures (NEP 330)

Il s'agit de tests permettant de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions. Le commissaire aux comptes réalise ces tests pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

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

Pour être en mesure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'informations, utilise une ou plusieurs autres techniques comme par exemple :

- L'observation physique (NEP 315) :
Il s'agit d'une technique consistant à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité (exemple : observation de la réalisation de l'inventaire).
Cette technique va permettre au commissaire aux comptes de s'assurer que les procédures de contrôle interne mises en place sont appliquées ;
- L'inspection (NEP 315) :
Il s'agit d'une technique consistant à examiner des enregistrements, des documents ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.
Cette technique va permettre au commissaire aux comptes de s'assurer de l'existence des éléments examinés ou contrôlés.
- La demande de confirmation à des tiers (NEP 505) :
Il s'agit d'une technique qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- La ré-exécution de contrôles (NEP 315) :
Technique consistant à faire ré-exécuter certains contrôles réalisés par l'entité.

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

3.3.2. Des contrôles de substance (NEP 330)

Il s'agit de contrôles spécifiques mis en œuvre lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes identifie un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière.

Ces contrôles incluent :

- Les procédures analytiques (NEP 520) :
Ce sont en ensemble de techniques de contrôle qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
 - De leur corrélation 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.

Ces procédures sont utilisées pour aider le commissaire aux comptes à planifier la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

Par exemple, le commissaire aux comptes peut être amené à élargir ses contrôles sur les postes de charges de personnel en cas de variations significatives d'un exercice à l'autre.

- Les tests de détails (NEP 315) :

Il s'agit d'un contrôle d'un **élément individuel** faisant partie :

- D'une catégorie d'opérations : Ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement comptable (exemple : ventes groupes et hors groupe) ;
- D'un solde de compte ;
- Ou d'une information fournie dans l'annexe.

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

3.4. Méthodes de sélection des éléments à contrôler

Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il doit sélectionner les éléments sur lesquels vont porter ces procédures. Pour ce faire, il détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection en fonction de la population qu'il veut contrôler :

- Sélection de tous les éléments : Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments
- Sélection d'éléments spécifiques : En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :
 - De couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas et lorsque les caractéristiques de la population le permettent, le commissaire aux comptes sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection, conformément aux principes définis dans la norme relative aux anomalies significatives et au seuil de signification ;
 - De contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

- Sondages : Cette méthode donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionné. Si le commissaire aux comptes retient cette méthode, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Quelle que soit la méthode de sélection retenue, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en œuvre :

- Apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;
- Conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés (Phase 4) ;
- Tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées.

3.5. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

En réponse à cette évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- Reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;
- Analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent les estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre.

Au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées lors de la prise de connaissance.

Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur, ou encore de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées.

3.6. Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

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

De plus, il met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

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

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

4. PHASE 4 : CONTROLES MIS EN PLACE ET EVALUATION DES ELEMENTS COLLECTES

4.1. Présentation

Le commissaire aux comptes doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments collectés grâce aux procédures d'audit mises en œuvre afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives

Si il n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, le commissaire aux comptes s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires.

S'il n'est pas en mesure de collecter ces éléments, il formulera alors une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

4.2. Démarche

En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.

En effet, les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

Le commissaire aux comptes conclura sur le **caractère suffisant et approprié des éléments collectés** afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

S'agissant du caractère suffisant et approprié des éléments collectés, la NEP 500 nous indique que :

- Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence. Le degré de fiabilité dépendant de l'origine, de la nature et des circonstances dans lesquelles les éléments ont été recueillis. Ainsi, on estime que :
 - Les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
 - Les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;

- Les éléments obtenus directement obtenus par le commissaire aux comptes sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'informations ;
 - Les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
 - Les éléments constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.
- Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité des éléments collectés, qui dépendra du risque d'anomalies significatives et de la qualité des éléments qui auront été collectés.

Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formulera une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

5. PHASE 5 : SYNTHÈSE DE LA MISSION ET FORMULATION DE L'OPINION

5.1. Présentation

Le commissaire aux comptes, sur la base des éléments obtenus et notamment des résultats des tests de procédures et des contrôles de substance, réalise une synthèse des conclusions et constats de ses travaux, l'objectif étant de pouvoir, sur la base des risques identifiés dans l'approche de la mission et de ceux détectés au cours de la mission, conclure et justifier de son opinion.

5.2. Démarche

Avant d'émettre son rapport, le commissaire aux comptes s'assure qu'il a réalisé l'ensemble des diligences qu'il doit mener, notamment le traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice (NEP 560) et la remise par la direction d'une lettre d'affirmation (NEP 580) :

- Traitement des événements postérieurs à la date de clôture (NEP 560) :
Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut notamment :

- Prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;
- Consulter les procès verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe appelé à statuer sur les comptes, par l'organe

d'administration ou de surveillance et par la direction après la date de clôture de l'exercice ;

- Prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- S'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité et de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- S'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'évènements postérieurs.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, un évènement susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, il vérifie que cet évènement a donné lieu à un traitement comptable approprié. Si ce n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande de modifier les comptes.

- Remise par la direction d'une lettre d'affirmation (NEP 580) : Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques.

Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations.

Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :

- Cherche à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction ;
- Apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;
- Détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.

Si le commissaire aux comptes identifie une déclaration qui ne semble pas être cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité.

5.3. Le rapport général

Une fois l'ensemble de ces vérifications formalisées, le commissaire aux comptes prend les décisions relatives à la formulation de son opinion (NEP 700)

et à la justification de ses appréciations (NEP 705) et établit son rapport sur les comptes annuels. Celui-ci comprend trois parties :

5.3.1. Première partie : Opinion sur les comptes annuels (NEP 700)

Au préalable, le commissaire aux comptes mentionne les objectifs et la nature d'une mission d'audit légal des comptes en précisant qu'il a effectué ses travaux conformément aux normes d'exercice professionnels en vigueur en France et qu'ils constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels. Puis en application des dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

- **Soit certifier sans réserve(s)** que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Cette opinion sera émise lorsque l'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes, lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

- **Soit certifier avec réserve(s)** : Cette situation a deux cas possibles :
 - Réserve(s) pour désaccord : Lorsque le commissaire aux comptes a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
 - Réserve(s) pour limitation : Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;

Cette formulation intervient dans les deux cas :

- Lorsque les incidences sur les comptes des limitations aux travaux du commissaire aux comptes sont clairement circonscrites ;
 - Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- **Soit refuser de certifier** : ce cas de figure intervient :

Pour les mêmes motifs qu'une certification avec réserve(s) (désaccord ou limitation) à la différence que :

- Les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent pas être clairement circonscrites ;

- Et que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Pour incertitudes lorsque le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

5.3.2. Seconde partie : Justification des appréciations

La justification des appréciations consiste à motiver l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis une opinion sur les comptes.

Concernant la formulation, le commissaire aux comptes doit justifier de ses appréciations par référence aux dispositions de l'article L. 823-9 du code commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. Celle-ci doit être claire et compréhensible, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- L'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- Un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- Une conclusion, exprimée de façon positive, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

5.3.3. Troisième partie : Vérifications et informations spécifiques

Cette troisième partie comporte les éléments suivants :

- Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :
 - La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
 - Le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce.

- Les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que :
 - Les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice ;
 - Les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques ;
 - Et l'identité des personnes détenant le capital et les droites de vote.

Une fois le rapport général formalisé, celui-ci doit être déposé au siège social de la personne ou entité contrôlée au moins jours avant la tenue de l'assemblée générale.

Indépendamment de la troisième partie du rapport général, le commissaire aux comptes doit réaliser, dans certains cas, au titre des vérifications et informations spécifiques d'autres rapports.

5.4. Rapport sur le rapport sur le contrôle interne

5.4.1. Rappel

Art L. 225-37 du code de commerce : Le président du conseil d'administration ou de surveillance d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, rend compte dans un rapport à l'assemblée générale, joint au rapport du conseil d'administration ou du directoire :

- Des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou de surveillance ;
- **Des procédures de contrôle interne mises en place par la société ;**
- Des éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général.

5.4.2. Mission du commissaire aux comptes

La NEP 9505 nous indique qu'en application de l'article L. 225-35 du code de commerce, le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général ou, le cas échéant, à son rapport sur les comptes consolidés ses observations sur le rapport du président visé à l'article L. 225-37 du code de commerce, pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne en tant que telles mais à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du président.

Si à l'issue de ses travaux, il relève des informations qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont pas suffisamment justifiées, le commissaire aux comptes s'entretient avec le président afin d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires.

A défaut, il formule, dans son rapport, ses observations estimées nécessaires.

5.5. Rapport spécial sur les conventions réglementées

5.5.1. Rappel

En cas de convention soumise à une autorisation préalable du conseil d'administration ou de surveillance (Art L. 225-38 et L. 225-86 C.com), l'intéressé doit en aviser le conseil. Celui-ci, dès qu'il en a été informé, doit voter sur son autorisation. L'intéressé ne pouvant pas prendre part au vote et n'étant pas pris en compte dans le calcul du quorum de la majorité.

Dans le mois qui suit la conclusion desdites conventions, le président du conseil doit :

- Informer le commissaire aux comptes de toutes les conventions qui ont été autorisées ; et
- Soumettre ces conventions à l'autorisation de l'assemblée générale.

5.5.2. Mission du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes doit vérifier la concordance des informations contenues dans les conventions dont il a été avisé, avec les documents de base dont elles sont issues.

Il présente aux membres de l'organe appelé à les approuver un rapport spécial sur les conventions réglementées. Ce rapport fait mention :

- De l'ensemble des conventions qui ont été conclues au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- Des conventions conclues sans l'autorisation du conseil soit parce qu'elle a été découverte par le commissaire aux comptes, soit parce qu'il n'a pas pu être procédé à son autorisation.