

# NEP-315. CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 315 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace la norme « 2-202. Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

## 1. Introduction

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

2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

## 2. Définitions

3. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

4. Significatif : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes.

5. 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 comptable ou financière.

6. 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.

7. 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.

8. Inspection : technique de contrôle qui consiste à :

- examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.

9. Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.

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

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

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

### **3. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement**

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

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

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

### **4. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit**

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au

commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

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

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

- l'environnement de contrôle, 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.

## **5. Évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**

15. 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.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

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

## **6. Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.**

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

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

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

## **7. Échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit**

20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans

les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

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

## **8. Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**

21. Le commissaire aux comptes informe, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ainsi que la direction, au niveau de responsabilité approprié, des déficiences majeures dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne qu'il a relevées. Pour cela, il fait application des dispositions de la norme relative aux communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

## **9. Documentation des travaux**

22. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

23. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir par exemple d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

24. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes.

# **NEP-330. PROCÉDURES D'AUDIT MISES EN ŒUVRE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'ISSUE DE SON ÉVALUATION DES RISQUES**

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 330 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace les normes « 2-301. Evaluation du risque et contrôle interne » et « 2-302. Audit réalisé dans un environnement informatique » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

## **1. Introduction**

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

2. La présente norme a pour objet de définir :

- les principes relatifs à l'adaptation de son approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre indépendamment de cette évaluation ;
- les principes relatifs à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

## **2. Définition**

3. Procédures d'audit : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

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

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

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences

particulières ;

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

#### **4. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions**

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

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

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

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

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

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

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

## 5. Tests de procédures

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

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

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

11. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

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

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

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

15. Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

16. Lorsque aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

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

## 6. Contrôles de substance

18. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux

comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

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

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

## **7. Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

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

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

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

## **8. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés**

23. 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.

24. 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.

25. Le commissaire aux comptes conclut 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. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. 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 formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

## 9. Documentation

27. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- a) L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- b) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- c) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- d) Les conclusions des procédures d'audit.

De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.