

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes (*Applicable aux exercices ouverts à compter du 19 novembre 2024*)

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 13 novembre 2024 publié au J.O. n°0273 du 19 novembre 2024 (article A. 821-73 du code de commerce).

Elle est applicable aux missions de certification des comptes relatives aux exercices ouverts à compter de la date de sa publication au journal officiel (19 novembre 2024).

Introduction

01. Après avoir pris connaissance de l'entité et de son environnement 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.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs :

- à la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives :
 - au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
 - au niveau des assertions, incluant les tests sur les contrôles permettant d'apprécier l'efficacité de leur fonctionnement et les procédures de substance ;
- aux autres procédures de substance à mettre en œuvre ;
- à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

Définitions

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

04. Procédures analytiques : techniques de contrôle 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 ou des tendances inattendues.

05. Procédures analytiques de substance : procédures analytiques menées en déterminant les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés.

06. Procédures 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 de substance.

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

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

08. Tests sur les contrôles : procédures d'audit conçues pour évaluer l'efficacité des contrôles de l'entité visant à prévenir ou à détecter et corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

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

09. 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, selon la nature du risque inhérent identifié :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- recourir à un ou des experts ;
- adapter la nature, le calendrier et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et de la revue de leurs travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- adapter son plan de mission et son programme de travail, conformément à la norme relative à la planification de l'audit, en ce qui concerne la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit.

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

10. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives 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 procédures de substance ou une approche mixte utilisant à la fois des tests sur les contrôles et des procédures 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.

11. Pour déterminer les procédures à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes prend en considération le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations importantes fournies dans l'annexe, en tenant compte :

- du risque inhérent, incluant la probabilité et l'ampleur des anomalies ;
- du risque lié au contrôle, si le commissaire aux comptes prévoit de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission et/ou si les procédures de substance, à elles seules, ne permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

12. Pour déterminer l'étendue d'une procédure d'audit, c'est-à-dire l'ampleur des éléments à contrôler, le commissaire aux comptes tient compte de son évaluation du risque d'anomalies significatives et du caractère suffisant et approprié des éléments à collecter, 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.

13. 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

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

l'environnement de contrôle et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

Tests sur les contrôles

14. Le commissaire aux comptes réalise des tests sur les contrôles lorsque, à l'issue de son évaluation du risque lié au contrôle :

- il a prévu de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission ; et/ou
- les procédures de substance, à elles-seules, ne permettront pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions. Il peut en être ainsi lorsque le processus de traitement des opérations est fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, et que le volume de transactions traité dans le système d'information est élevé.

15. Les tests sur les contrôles ne se limitent pas à des demandes d'information. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non des contrôles mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle telles que les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la réexécution de certains contrôles réalisés par l'entité.

Il détermine, s'il ne l'a pas déjà fait lors de sa prise de connaissance du contrôle interne, si les contrôles qu'il teste dépendent d'autres contrôles, tels que les contrôles généraux informatiques. Dans l'affirmative, il apprécie s'il est nécessaire de tester l'efficacité de ces autres contrôles.

16. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité des contrôles, plus il collecte d'éléments à caractère probant sur l'efficacité de ces contrôles.

17. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles durant une période intermédiaire :

- il collecte aussi les éléments suffisants et appropriés concernant les éventuels changements intervenus dans ces contrôles postérieurement à la période intermédiaire ;
- il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

18. Pour apprécier la possibilité d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles, et le cas échéant déterminer le délai acceptable avant la réalisation de nouveaux tests sur ces contrôles, le commissaire aux comptes prend en considération :

- l'efficacité des autres composantes du contrôle interne de l'entité ;
- les risques liés aux caractéristiques du contrôle considéré, notamment son caractère manuel ou automatisé ;
- l'efficacité des contrôles généraux informatiques ;
- l'efficacité du contrôle considéré et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans la mise en œuvre de ce contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements éventuels de personnel ayant une incidence importante sur la mise en œuvre du contrôle ;
- en cas de changement de circonstances, l'existence éventuelle d'un risque lié à l'absence de changement dans le contrôle considéré ;
- le risque d'anomalies significatives.

19. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

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.

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

21. Lorsqu'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 sur les contrôles sur chacun des deux exercices suivants.

22. 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 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.

23. Lorsque le commissaire aux comptes apprécie l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il évalue l'incidence sur le fonctionnement de ces contrôles des éventuelles anomalies relevées lors des procédures de substance. L'absence d'anomalie relevée par les procédures de substance ne constitue pas un élément suffisant et approprié justifiant l'efficacité des contrôles relatif à l'assertion considérée.

24. Si le commissaire aux comptes constate des déviations par rapport à l'application attendue des contrôles il s'enquiert des raisons et des conséquences de ces déviations et détermine si :

- les tests sur les contrôles réalisés fournissent néanmoins une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- des tests supplémentaires sur les contrôles sont nécessaires ;
- d'autres contrôles de l'entité peuvent pallier ces déviations ;
- le risque d'anomalies significatives nécessite la mise en œuvre de procédures de substance ;
- et
- il révisé son évaluation du risque lié au contrôle.

Procédures de substance en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

25. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des procédures de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

Si l'approche d'audit qu'il a retenue pour répondre à ce risque consiste uniquement en des procédures de substance, celles-ci doivent comporter des tests de détail.

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

Autres procédures de substance à mettre en œuvre

27. Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures de substance :

- pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations importantes fournies dans l'annexe, dès lors que de telles procédures n'ont pas déjà été mises en œuvre dans le cadre des procédures d'audit complémentaires prévues au paragraphe 10, en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

- indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

28. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures de substance 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.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

29. 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.

30. 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 du risque d'anomalies significatives et l'amènent à réviser cette évaluation.

31. 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.

32. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés concernant une assertion pertinente, 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 une impossibilité de certifier.

Recours à des outils et techniques automatisés

33. Conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel « *Caractère probant des éléments collectés* », lorsque le commissaire aux comptes a recours à des outils et techniques automatisés dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de son évaluation du risque d'anomalies significatives, il apprécie, en exerçant son esprit critique, si les outils permettent d'atteindre l'objectif poursuivi par les procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. Pour ce faire, il apprécie :

- la manière dont les outils fonctionnent ; et
- le degré de pertinence et de fiabilité des données qui sont intégrées dans ces outils.

Documentation

34. 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 et des autres procédures de substance mises en œuvre ;
- c) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;

NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

- d) les procédures d'audit réalisées, y compris leurs conclusions ;
- e) les éléments d'appréciation des outils et techniques automatisés visés au paragraphe 33.

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