



HAL
open science

Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?

Alain Mikol

► **To cite this version:**

Alain Mikol. Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650557

HAL Id: hal-00650557

<https://hal.science/hal-00650557>

Submitted on 10 Dec 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?

Alain Mikol

Professeur à ESCP Europe

79 avenue de la République, 75551 Paris cedex 11

mikol@escpeurope.eu

Résumé

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes. Nous avons comparé, pour la France, les normes d'audit de 2000 à celles de 2010. Cette période a connu de nombreux changements importants, à commencer par l'apparition de normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux. Pour autant le risque d'audit n'a pas été réduit.

Mots-clés

Normes d'audit, qualité de l'audit, risque d'audit, normes d'exercice professionnel, commissaire aux comptes

Abstract

Audit risk is the risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. We compared 2000 and 2010 French audit standards. This period saw deep changes, the most significant was the homologation of new audit standards by the Ministry of Justice. However, despite this change, we demonstrate that the audit risk has not been reduced.

Keywords

Audit standards, audit quality, audit risk, International standards on auditing, auditor

INTRODUCTION

Le commissariat aux comptes fait régulièrement l'objet de modifications depuis son apparition pour la première fois dans la loi française en 1863¹. Des dates fondamentales sont dans toutes les mémoires : loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions, décret-loi du 8 août 1935 relatif (entre autres) aux attributions des commissaires, loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises...

Ces changements pourraient ne concerner que l'environnement institutionnel du commissaire aux comptes, par exemple se limiter à des règles concernant les élections dans les conseils régionaux ou à la création d'organismes de supervision de la profession, sans incidence réelle sur le travail quotidien du commissaire aux comptes. Mais il n'en est rien : parmi toutes les réformes qui ont touché le commissaire aux comptes et le droit des sociétés depuis près d'un siècle et demi, nombreuses sont celles qui touchent son exercice professionnel quotidien, à savoir la manière dont les textes l'obligent à mener sa mission d'audit.

Ces 10 dernières années, en particulier, ont vu l'apparition de la déclaration de soupçon de fraude fiscale à Tracfin², le rapport sur le rapport³, la déclaration d'indépendance⁴, le guide d'exercice professionnel du cabinet⁵, la lettre d'affirmation obligatoire⁶, l'interdiction de modifier les dossiers de travail à l'issue de la mission⁷... Il est indéniable qu'une avalanche

¹ Loi du 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée

² NEP 9605 du 20 avril 2010

³ Article L. 225-235 du code de commerce

⁴ Article L. 823-19 du code de commerce

⁵ Article 15 du code de déontologie, 2005

⁶ NEP 580 du 7 mai 2007

⁷ NEP 230-9 du 10 avril 2007

de textes a depuis 10 ans augmenté les tâches du commissaire aux comptes (Couret et Tudel 2003, Mikol, 2006). En outre la quasi-totalité des normes d'audit qui existaient en 2000 ont laissé leur place aux normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux.

La décennie 2000-2010 a été particulièrement riche en matière de modification des normes devant être respectées par le commissaire pour conduire son audit. La présente recherche a pour objet de répondre à la question suivante : les nouveaux textes normatifs sur l'audit ont-ils diminué le risque d'audit défini comme étant "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" (NEP 200-9 du 19 juillet 2006) ?

1. BUTS DE LA RECHERCHE ET COURANT THEORIQUE

Selon le cadre conceptuel de l'IFAC repris dans la norme française n° 0-300-07 (juin 2005), les interventions de l'auditeur comprennent les *missions d'audit*, les *missions d'examen limité* et les *autres interventions définies*.

Le commissaire aux comptes français doit, comme tous les auditeurs du monde entier, mener un audit conduisant à la certification. Il doit en outre, dans le cadre de sa mission fixée par le code de commerce français, mener diverses autres interventions.

L'objectif de la mission d'audit figure dans l'article L. 823-9 du code de commerce : "Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont 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 personne ou de l'entité à la fin de cet exercice". Pour y parvenir l'auditeur "réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes" (NEP 200-12 du 19 juillet 2006).

Les buts de notre recherche, et la méthodologie employée, sont les suivants :

- comparer les normes d'audit applicables en France en 2000 à celles applicables en 2010,
- formuler une hypothèse sur la réduction du risque d'audit que dix années de modifications normatives ont entraîné et, de là, aux améliorations qu'elles ont apporté à la qualité de l'audit (DeAngelo, 1983),
- valider (ou invalider) l'hypothèse par l'interview de praticiens et de sachants,
- formuler une hypothèse sur un courant socio-historique qui pourrait expliquer les modifications intervenues (Colasse et Standish, 1998).

Cette recherche s'étalera sur plus d'une année. La présente communication ne porte que sur la description des modifications des normes professionnelles d'audit de 2000, devenues des *normes d'exercice professionnel* (NEP), et sur des hypothèses quant à leur effet sur la qualité de l'audit.

Si l'on reprend la classification des théories comptables proposées par Colasse (2009), la présente communication s'inscrit dans le courant des théories interprétatives qui, avec les théories positives et sociologiques, constituent les théories explicatives, mais avec néanmoins la précision suivante : il s'agit ici de théories interprétatives dans le domaine de l'audit, non dans le domaine comptable.

2. CHOIX DES DATES (2000 ET 2010) ET SOURCES DES COMPARAISONS

Un nouveau recueil de normes intitulé *Normes professionnelles et code de déontologie*, qui succède au précédent recueil de 1987, est établi et publié par la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes) en décembre 2000. Il prend le nom, le 3 juillet 2003, de *Référentiel normatif et déontologique* mais son contenu ne présente pas de différence significative avec l'édition de décembre 2000. Les normes qui y figurent sont les dernières à être adoptées par la CNCC en totale autonomie car, un mois après, la loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 institue le Haut Conseil du commissariat aux comptes : désormais, le H3C doit émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux.

Aujourd'hui (octobre 2010), le garde des sceaux a homologué une quarantaine de normes, presque toutes relatives à la missions d'audit et aux diligences directement liées à la mission d'audit. Mis à part trois normes qui datent de 2000, toutes les normes d'audit sont des normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux.

La présente recherche compare les normes professionnelles de décembre 2000 aux NEP de septembre 2010. Elle ne porte que sur les modifications des normes d'audit que le commissaire aux comptes français doit respecter lors de sa mission d'audit. Leur numérotation commençait par le chiffre 2 (norme 2-100, 2-101, 2-200... jusqu'à 2-607) ; elles sont aujourd'hui numérotées de 100 à 910 (NEP 100, 200, 300...) et portent les mêmes numéros que les ISA (International Standards on Auditing⁸) établies par l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), comité de l'IFAC en charge de l'établissement des normes d'audit.

3. COMPARAISON 2000-2010 DES NORMES D'AUDIT

3.1 Principes généraux applicables à l'audit

Les normes professionnelles de 2000 commençaient par la norme 2-101 *Objectif et principes généraux d'une mission d'audit des comptes*. Comme on va le voir la NEP 200 du 19 juillet 2006 *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* ne présente aucune différence significative avec celle-ci.

"Le commissaire aux comptes se doit de respecter le Code de déontologie professionnelle des commissaires aux comptes" (norme 2-101-04, décembre 2000). "Le commissaire aux comptes conduit et réalise sa mission selon les normes de la profession" (norme 2-101-05, décembre 2000). Ces deux principes généraux se retrouvent dans les textes actuels (au vocabulaire près) : "Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du Code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice professionnel relatives à cette mission" (NEP 200-4 du 19 juillet 2006).

⁸ La 8^{ème} directive du 17 mai 2006 impose l'utilisation des ISA aux contrôleurs légaux de l'Union européenne ; les liens et différences entre les NEP françaises et les ISA sont en-dehors de notre recherche

"Le commissaire aux comptes planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique et en gardant à l'esprit que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes" : cette norme 2-101-06 (décembre 2000) est reprise textuellement dans la NEP 200-5 du 19 juillet 2006.

La NEP 200-6 précise que "tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel" ; il en était de même dans le commentaire 2-101-10.

La NEP 200-7 donne la définition de *l'assurance raisonnable* que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives ; on la trouvait il y a 10 ans dans le commentaire 2-101-08.

Une autre différence, elle aussi formelle, réside dans le risque d'audit : sa définition n'a pas varié d'un mot mais elle figurait en 2000 dans la norme 2-301 *Evaluation du risque et contrôle interne* tandis qu'elle figure aujourd'hui, et beaucoup plus logiquement, dans cette NEP 200 qui a un caractère introductif à la mission d'audit.

3.2 Etapes de la mission d'audit

En 2000 la mission d'audit comportait les six principales étapes suivantes :

- acceptation du mandat (normes de la série 2-100 et autres textes)
- orientation et planification de la mission (normes de la série 2-200)
- appréciation du contrôle interne (normes de la série 2-300)
- obtention d'éléments probants (normes des séries 2-400 et 2-500)
- travaux de fin de mission (normes de la série 2-400)
- rapports et communications (normes de la série 2-600 et autres textes).

Aujourd'hui (octobre 2010) la démarche d'audit comprend les cinq principales étapes suivantes :

- acceptation de la mission (NEP de la série 200 et autres textes),
- évaluation des risques et planification (NEP 315 et 300),
- réponses à l'évaluation des risques (NEP 330 et NEP de la série 500),
- travaux de fin de mission (NEP de la série 500 et autres textes),
- rapports et communications (NEP de la série 700 et autres textes).

L'obtention d'éléments probants n'est plus une étape à part entière. Aujourd'hui on dit que l'obtention d'éléments probants est menée durant tout l'audit, depuis l'acceptation de la mission jusqu'à son issue. Nonobstant la différence n'est qu'apparente car la norme 2-401-02 (décembre 2000) indiquait bien : "Le commissaire aux comptes collecte tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes".

Le commentaire 2-401-03 (décembre 2000) précisait que "les éléments probants sont obtenus à partir d'une combinaison appropriée de tests de procédures et de contrôles substantifs" (aujourd'hui *contrôles de substance*). Ces deux techniques constituent en 2010 deux sous-étapes de la 3^{ème} étape de réponse à l'évaluation des risques : "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" (NEP 330-5 du 19 juillet 2006).

Une autre modification réside dans la place faite aujourd'hui au contrôle interne dès la 2^{ème} étape d'évaluation des risques : en effet, la NEP 315, subdivisée en 9 sous-titres, comprend un sous-titre n° 4 intitulé *Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit* qui précise que le commissaire aux comptes évalue l'environnement de contrôle interne mais sans pour autant mener des tests de procédures (ces derniers relevant de l'étape suivante de réponses aux risques). Mais là encore la différence n'est qu'apparente car les commentaires 2-201-09 et 2-301-20 précisaient déjà que, pour élaborer son plan de mission, le commissaire doit prendre en compte *l'environnement général de contrôle* dont la définition qui figure dans le lexique de 2000 correspond très exactement à *l'environnement de contrôle* de 2010.

Une innovation a priori importante apparaît avec la NEP 910 du 2 mars 2009, dite NEP PE (PE pour petites entreprises), qui prévoit une adaptation de la mission d'audit mais sans pour autant en modifier les principes : un audit est un audit, et il n'est pas envisageable, pour travailler plus vite, de supprimer la lettre de mission, le plan de mission ou la documentation des travaux. En revanche la NEP PE insiste sur l'adaptation de l'étendue des travaux de contrôle à mettre en œuvre pour prendre en compte, notamment, le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, la présence d'un expert-comptable ou encore l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité (NEP 910-5). Nonobstant on n'a pas attendu la NEP 910 pour adapter l'étendue des travaux de contrôles aux spécificités et à la taille de l'entité contrôlée : le commissaire "adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de la petite entreprise" et prendre en compte les travaux effectués par l'expert-comptable (norme 2101-12, septembre 1987, intitulée *Application des normes de travail aux petites entreprises*).

3.3 Autres aspects liés à l'acceptation du mandat et aux aspects généraux

La lettre de mission est obligatoire (NEP 210-02 du 14 décembre 2005) ; elle l'était déjà en 2000 : "Le commissaire aux comptes convient avec la direction de l'entreprise des termes et conditions de sa mission" (norme 2-102-02). "Ceux-ci sont consignés dans une lettre de mission" (commentaire 2-102-02). Seule innovation mais qui est sans effet sur la qualité de l'audit car le commissaire est seul maître des diligences qu'il estime nécessaire de mener : l'entité doit confirmer son accord sur les termes et les conditions exposés dans la lettre de mission.

La documentation des travaux mené est obligatoire (NEP 230-1 du 10 avril 2007), elle l'était déjà en 2000 (norme 2-104).

La NEP 510-6 du 7 mai 2007 *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* précise que, "lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur". Cette disposition parfaitement logique a anticipé la modification de l'article L. 823-8 du code de commerce introduite par l'article 12 de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, à savoir la levée du secret professionnel entre commissaires successifs. Cette levée du secret professionnel est une

nécessité absolue pour une bonne qualité de l'audit, mais la CNCC n'avait pas attendu la NEP 510 pour l'anticiper : dès 1998 la CNCC introduisait la notion de *secret partagé* entre commissaires aux comptes successifs⁹, rendant ainsi possible la bonne exécution du commentaire 2-405-07 (décembre 2000) : "Le nouveau commissaire aux comptes s'enquiert auprès de son prédécesseur des diligences mises en œuvre par celui-ci et, avec son accord, procède, lorsque ceci lui paraît nécessaire, à une prise de connaissance de ses dossiers de travail". Il convient néanmoins de noter l'amélioration de la qualité de l'audit apportée par la NEP : la prise de connaissance du dossier du prédécesseur est aujourd'hui une obligation alors qu'il ne s'agissait que d'une possibilité il y a 10 ans.

Les articles 230 et 233 de la loi du 24 juillet 1966 évoquaient les *irrégularités et inexactitudes*, termes logiquement repris dans l'intitulé de la norme 2-105 (décembre 2000). Nonobstant cette dernière n'hésitait pas à faire leurs liens avec la *fraude* (commentaire 2-105-07) et avec *l'erreur* (commentaire 2-105-08) et indiquait clairement que le commissaire aux comptes devait évaluer le risque d'erreurs et de fraudes (norme 2-105-15), obtenir l'assurance qu'elles avaient été détectées (norme 2-105-17) et mesurer "les répercussions d'une fraude ou d'une erreur significative sur les autres aspects de l'audit" (norme 2-105-26). L'actuelle NEP 240 du 10 avril 2007 ne dit pas autre chose.

La NEP 250-01 du 7 mai 2007 prévoit que le commissaire aux comptes identifie les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires et qu'il en évalue les conséquences sur les comptes ; ces diligences figuraient déjà dans la norme 2-106 *Prise en compte des textes légaux et réglementaires*.

Les normes 2-103 *Contrôle qualité* et 2-107 *Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise* n'ont toujours pas donné lieu à des NEP à ce jour (octobre 2010) ; mais même non homologuées elles ont, d'après le président de la CNCC, force de doctrine qui s'impose aux commissaires (lettre de Vincent Baillot à la profession du 6 juin 2007).

L'ordonnance du 8 décembre 2008, complétant l'article L. 823-16 du commerce, oblige le commissaire à communiquer avec le comité d'audit, mais cette communication a existé de tout temps même si elle n'était pas inscrite dans la loi. Par ailleurs si le nouvel article L. 823-16 prévoit que le comité d'audit a pour mission "d'assurer le suivi du contrôle légal", cette disposition ne modifie pas les conditions d'il y a 10 ans : le commissaire est seul juge des diligences d'audit à mettre en œuvre et aucun texte n'a jamais envisagé une intervention de l'entité auditée dans la définition des diligences d'audit que le commissaire doit mettre en œuvre. Il en est différemment pour les *procédures convenues* qui font l'objet de la NEP 9040 du 1^{er} août 2008, mais les procédures convenues ne sont pas de l'audit.

En définitive le seul changement significatif relatif à l'acceptation de la mission et aux déclarations à faire durant la mission est due à la NEP 9605 du 20 avril 2010 *Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme* (également dite NEP Tracfin). L'obligation de déclaration à Tracfin, qui jusqu'alors ne concernait que les cas les plus graves (financement du terrorisme, crime organisé...), a été étendue par l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 à toutes les fraudes passibles d'une peine de prison d'au moins un an. La fraude fiscale est également

⁹ Texte d'application de l'article 5 du code de déontologie professionnelle adopté par le Conseil national de la CNCC du 4 novembre 1998

incluse dans cette obligation de déclaration (article L. 561-15 du code monétaire et financier) quand elle utilise un des 16 systèmes décrits par le décret du 16 juillet 2009 et qu'elle est passible d'une peine de prison d'au moins un an. Nonobstant, s'il s'agit bien de nouveaux travaux à mener, ils n'ont aucune influence sur la qualité de l'audit pour une bonne raison : la NEP 9605 n'est pas une norme d'audit.

3.4 Organisation et planification de la mission

Comme indiqué ci-dessus des changements de forme sont apparus depuis 2000, mais l'essentiel n'a pas changé : la planification de l'audit (aujourd'hui NEP 300 du 6 octobre 2006) faisait l'objet de la norme 2-201 (décembre 2000), la connaissance générale de l'entité et de son environnement (aujourd'hui NEP 315-18 du 19 juillet 2006) faisait l'objet de la norme 2-202 (décembre 2000), les anomalies significatives et le seuil de signification (aujourd'hui NEP 320 du 6 octobre 2006) faisaient l'objet de la norme 2-203.

3.5 Appréciation du contrôle interne

Il existait dans le référentiel de décembre 2000 trois normes (2-301, 2-302 et 2-303) consacrées à l'appréciation du contrôle interne. La norme 2-301, en particulier, s'intitulait *Evaluation du risque et contrôle interne*. Aujourd'hui les NEP ne comprennent plus de norme spécifiquement consacrée à l'évaluation du contrôle interne. Il n'existe plus que deux NEP qui abordent de loin le contrôle interne :

- la NEP 315 du 19 juillet 2006 *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives* dont le § 14 indique que l'auditeur apprécie l'environnement de contrôle et divers aspects généraux liés au contrôle interne ;
- la NEP 330 du 19 juillet 2006 *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* dont le § 9 indique : "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". Puis le § 11 indique les techniques que l'auditeur peut mettre en œuvre "comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la réexécution de certains contrôles réalisés par l'entité". Il y a bien eu changement depuis 2000 mais dans le sens d'une régression : la suppression d'importantes précisions normatives va dans un sens opposé à celui de la réduction du risque d'audit.

Concernant le vocabulaire on peut par exemple noter que les tests relatifs au fonctionnement (norme 2-301-27) sont devenus des tests de réexécution (NEP 330-11 du 19 juillet 2006). Nonobstant, au vocabulaire près, la définition du contrôle interne, les objectifs fixés au contrôle interne, les principes fondamentaux de contrôle interne, la place de l'appréciation du contrôle interne dans la démarche d'audit, ou encore les techniques d'appréciation du contrôle interne, n'ont donné lieu ni à une norme nouvelle ni à une documentation technique nouvelle.

Il y a un domaine qui a fortement évolué, mais là encore dans le sens d'une régression. La norme 2-302 *Audit réalisé dans un environnement informatique* (décembre 2000) n'a plus aucun équivalent dans le référentiel actuel. De la même manière les ISA 401 *Auditing in a computer information systems* et 1009 *Computer assisted audit techniques* ont disparu du

référentiel international en 2004. On peut certes préciser que la CNCC a publié en 2003 un ouvrage intitulé *Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit*, mais il s'agit d'une documentation à caractère technique, non d'une norme. En outre, cet ouvrage, aussi remarquable soit-il, n'a pas bouleversé le contenu de la *note d'information* n° 25 *La démarche du commissaire aux comptes en milieu informatisé* (CNCC, 1995).

3.6 Obtention d'éléments probants

Les normes de la série 2-400 *Obtention d'éléments probants* (décembre 2000), ont leur équivalent dans les NEP de la série 500 *Caractère probant des éléments collectés* : assertions, demandes de confirmation, inventaire physique, contrôle du bilan d'ouverture, procédures analytiques, sondages, estimations comptables... Mis à part quelques modifications dans le vocabulaire, on ne note pas d'évolution significative. Il est néanmoins un domaine qui a évolué, non dans le sens d'une amélioration mais là encore dans le sens d'une régression : une méthode de sondage, *appelée sélection d'unités monétaire*, figurait dans le commentaire 2-415-39, mais ni cette méthode ni aucune autre ne figure dans la NEP 530 du 18 juillet 2007 *Sélection des éléments à contrôler*.

La NEP 540-3 du 10 avril 2007 *Appréciation des estimations comptables* précise que le champ d'application de la norme inclut les estimations en valeur actuelle et en juste valeur. Le commentaire 2-420-01 (décembre 2000) ne le précisait pas mais on ne voit pas en quoi cette précision réduit le risque d'audit car le commissaire aux comptes a toujours dû mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires à la réduction du risque d'audit y compris bien évidemment le contrôle d'une estimation comptable en juste valeur. Au reste, on ne comprend pas pourquoi la NEP n'indique que ces deux seules méthodes : il existe également la valeur de remplacement, la valeur liquidative, la valeur d'assurance, la valeur d'usage...

La NEP 620-15 du 10 avril 2007 *Intervention d'un expert* indique que le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert lorsqu'il justifie de ses appréciations. Le commentaire 2-503-16 de la norme *Utilisation des travaux d'un expert* (décembre 2000) ne le prévoyait pas car la justification des appréciations n'a été imposée dans le rapport sur les comptes que trois années plus tard par la LSF du 1^{er} août 2003. Nonobstant, cette disposition de la NEP, au demeurant facultative, améliore la qualité de l'information donnée sur le travail fourni, non la qualité du travail lui-même.

3.7 Travaux de fin de mission

Avant de rédiger son rapport sur les comptes, l'auditeur procède à des travaux qui doivent lui permettre d'obtenir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations nécessaires à la formulation de son opinion sur les comptes annuels. Ces travaux, usuellement qualifiés de travaux de fin de mission, comprennent entre autres la prise en compte des événements postérieurs et la demande d'une lettre d'affirmation.

La NEP 560-17 du 7 mai 2007 *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* conduit le commissaire, si un événement qui le justifie apparaît après la date de signature de son rapport

mais avant l'assemblée qui statue sur les comptes, à établir un nouveau rapport. La norme 2-430-17 *Événements postérieurs* (décembre 2000) rendait possible un nouveau rapport sans pour autant le rendre obligatoire comme c'est le cas aujourd'hui. La portée de cette modification est néanmoins minime car la probabilité de l'apparition desdits événements, entre la date de publication du rapport sur les comptes et la date de l'assemblée est très faible. Par ailleurs cette disposition de la NEP améliore la qualité de l'information donnée aux actionnaires, non la qualité du travail lui-même.

La NEP 580 du 7 mai 2007 *Déclarations de la direction* a modifié la norme 2-440 *Déclarations de la direction* (décembre 2000) sur un point fondamental : la lettre d'affirmation qui n'était obligatoire que si le commissaire estimait nécessaire de l'obtenir, est aujourd'hui obligatoire car elle doit contenir chaque année des éléments décrits dans la NEP 580-7 (déclarations concernant les fraudes, le respect des textes légaux, l'établissement des estimations comptables...). Nonobstant, rendre obligatoire ce qui était seulement nécessaire si des événements le justifiait ne réduit en rien le risque d'audit.

3.8 Rapports et communications

L'article 120 de la LSF du 1^{er} août 2003 a inséré dans l'article L. 225-235 du code de commerce une disposition obligeant dorénavant le commissaire aux comptes à *justifier ses appréciations* : "Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle (...)" ¹⁰. La justification constitue, selon la CNCC ¹¹, une explicitation des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Le commissaire n'est pas un dispensateur d'informations mais il doit éclairer sa démarche d'audit et les fondements de son opinion sur les comptes, a précisé la CNCC dans son avis technique du 23 mars 2004. La justification des appréciations, qui fait également l'objet de la NEP 705 du 6 octobre 2006 *Justification des appréciations*, n'a aucun effet sur le risque d'audit même si elle améliore l'information donnée aux destinataires du rapport sur les comptes.

CONCLUSION

Il est indéniable qu'une avalanche de textes normatifs a depuis 10 ans augmenté les tâches du commissaire aux comptes. En outre la quasi-totalité des normes d'audit qui existaient en 2000 ont laissé leur place aux normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux.

Néanmoins si les textes se sont accumulés depuis 10 ans et si les normes d'audit de 2010 constituent un référentiel différent de celui de 2000, notre recherche montre qu'aucune modification des normes n'est venue réduire le risque d'audit de manière significative : méthodes, diligences, techniques, étapes de travail, assertions... sont toujours les mêmes. L'accumulation des textes normatifs a considérablement formalisé le travail d'audit et

¹⁰ Article L. 823-9 depuis l'ordonnance du 8 septembre 2005 ; cette dernière a légèrement modifié le texte de 2003

¹¹ Avis technique du 23 mars 2004 reconnu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes au titre des bonnes pratiques professionnelles ; *Bulletin CNCC* n° 133, mars 2004, § 3 & 8

augmenté le nombre de travaux périphériques aux travaux d'audit, mais les obligations nouvelles n'ont eu aucun impact sur la réduction du risque d'audit. Cette conclusion sera reprise, lors d'une recherche prochaine, sous la forme d'une hypothèse à valider (ou invalider) par l'interview de praticiens et de sachants.

Les études normatives en audit, c'est-à-dire des recherches au service de la mise en œuvre et du perfectionnement de l'audit (Bédard et al, 2001), ne manquent pas, en particulier dans le domaine des techniques d'audit assisté par ordinateur, plus volontiers appelée aujourd'hui procédures d'audit des systèmes d'information, mais il est remarquable de constater qu'aucune norme française ou internationale n'est venue normaliser cet aspect du travail de l'auditeur ; pire, même, les normes qui existaient en *audit informatique*, comme l'on disait autrefois, ont été supprimées des référentiels. On est ainsi conduit à observer que l'augmentation considérable de textes normatifs sur la formalisation du travail de l'auditeur s'est accompagnée ces dix dernières années de la disparition de textes normatifs sur la manière de bien travailler.

A l'heure où la Commission européenne (2010) constate que les pertes énormes dévoilées par les banques "sur les positions qu'elles détenaient à la fois dans leurs bilans et hors bilan pose (...) la question de savoir comment les auditeurs ont pu avaliser les comptes de leurs clients", il semble urgent de s'interroger la nécessité de créer des NEP qui réduisent le risque d'audit.

BIBLIOGRAPHIE

Bédard J., Gonthier N. et Richard C. (2001). Quelques voies de recherche française en audit in *Faire de la recherche en comptabilité financière* (pp. 55-83), dir. P. Dumontier et R. Teller, Vuibert-Fnege, 259 p.

CNCC (2000). Normes professionnelles et code de déontologie, décembre.

CNCC (2010). Normes d'exercice professionnel, 31 octobre, in CD-ROM du 30 septembre 2010 *La documentation du commissaire aux comptes* ; faisant l'objet d'arrêtés ministériels, les NEP peuvent également être téléchargées gratuitement sur w.legifrance.gouv.fr.

Colasse B. (2009). Théories comptables, in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2^{ème} éd. 2009, sous la direction de Bernard Colasse, 1471 p.

Colasse B. et Standish P. (1998). De la réforme 1996-199 du dispositif français de normalisation comptable, *CCA* tome 4, vol. 2, septembre, pp. 5-27.

Commission européenne (2010). Livre vert : politique en matière d'audit: les leçons de la crise, octobre, 24 p.

Couret A. et Tudel M. (2003). Le nouveau contrôle légal des comptes, *Bulletin CNCC* n° 131, septembre, p. 401s, § 95s.

Linda E. DeAngelo (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, n° 3, décembre, pp. 183-199.

Mikol A. (2006). L'exercice du commissariat aux comptes en France : le grand tournant des années 2001-2005, *La Revue du Financier* n° 161, septembre, pp. 6-26. Postface de Vincent Baillot, président de la CNCC.