



Journée de Formation Technique du 18 octobre 2012

Expertise vs. Audit

(Objectifs, spécificités, démarche et techniques d'investigations)

Stéphane LIPSKI

19, rue Clément Marot

75008 PARIS

stephane.lipski@cdassocies.fr / lionel.saccomani@cdassocies.fr

Tél : 01 47 23 99 98 / Fax : 01 47 23 77 66

Sommaire

- 1. Préambule**
- 2. Contexte et objectifs de ces missions**
- 3. Modalités de conduite des travaux**
- 4. Techniques d'investigations**

1. Préambule

Avant d'examiner en détail ce qui différencie l'expertise de l'audit en matière informatique, il convient de rappeler la principale et essentielle similitude, qui est également une contrainte forte, qui existe entre ces deux activités.

Dans les deux cas, ces activités sont exercées dans un cadre légal :

- **L'expertise judiciaire** est ainsi régie par le sous-titre du Code de Procédure Civile afférent aux mesures d'instruction (articles 232 à 284).
- **L'audit légal**, lui, s'inscrit dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes régie par les dispositions du Code de Commerce (notamment l'art. 823-16 relatif au contrôle interne) et les normes d'exercice professionnel applicables au métier de commissaire aux comptes (notamment les NEP 315 et 330 relatives à l'examen du contrôle interne et la norme ISA 401 relative à l'« *audit réalisé dans un environnement informatique* »).

Cet environnement légal et normatif détermine autant les objectifs que la démarche et les techniques d'investigations qui peuvent être mises en œuvre pour accomplir ces missions.

2. Contexte et objectifs des missions (1/2)

1. Expertise judiciaire

- Art. 232 du CPC : « *Le juge peut commettre toute personne de son choix pour l'éclairer par des constatations, par une consultation ou par une expertise sur un question de fait qui requiers les lumières d'un technicien.* »
- Art. 238 du CPC : « *Le technicien doit donner son avis sur les points pour l'examen desquels il a été commis. Il ne peut répondre à d'autres questions, sauf accord écrit des parties. Il ne doit jamais porter d'appréciation juridique.* »

 **Le technicien, expert judiciaire, est un auxiliaire de justice dont l'intervention est étroitement liée à l'instruction conduite par le magistrat qui le nomme.**

2. Contexte et objectifs des missions (2/2)

2. Audit informatique

- L'intervention d'un spécialiste en matière informatique s'inscrit dans le cadre des NEP 315 et 330 relatives à l'analyse du contrôle interne qui prévoit que le commissaire aux comptes prend notamment connaissance du système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière et que, dans ce cadre il doit, notamment, s'intéresser :
 - aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
 - aux procédures de contrôle interne en place, et notamment à la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés.
-  **La mission du technicien poursuit un objectif centré sur la problématique de l'analyse des risques associés à la qualité de la production de l'information financière.**

3. Modalités de conduite des travaux (1/5)

	EXPERTISE	AUDIT
Pré-requis	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 232 : « <i>Le juge peut commettre toute personne de son choix... »</i> • L'inscription sur une liste est usuelle mais non indispensable 	<ul style="list-style-type: none"> • Etre membre de la Cie des CAC • Etre titulaire d'un mandat de commissaire au compte de l'entité contrôlée
Origine de la mission et supervision des travaux	<ul style="list-style-type: none"> • Décision judiciaire (art. 264) • Nomination par un magistrat (art. 155) 	<ul style="list-style-type: none"> • Programme de travail de l'audit (focalisé sur un outil ou l'ensemble du SI) • Décision prise par l'associé signataire sur proposition du Directeur de mission • Mise en œuvre des procédures d'audit conformément aux NEP consacrées au contrôle interne
Conduite des investigations	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 16 : « <i>Le juge doit, en toute circonstance, faire observer et observer lui-même le principe de contradiction. »</i> • Art. 238 : « <i>Le technicien doit donner son avis sur les points pour l'examen desquels il a été commis.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • NEP 330 : Le CAC « <i>pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes »</i> effectuée « <i>des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité »</i> et « effectuée

3. Modalités de conduite des travaux (2/5)

	EXPERTISE	AUDIT
Conduite des investigations (suite)	<p><i>Il ne peut répondre à d'autres questions, sauf accord écrit des parties. Il ne doit jamais porter d'appréciation juridique. »</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 242 : « <i>Le technicien peut recueillir des informations orales ou écrites de toutes personnes [...]. »</i> • Art. 243 : « <i>Le technicien peut demander communication de tous documents aux parties et aux tiers [...] »</i> • Art. 275 : « <i>Les parties doivent remettre sans délai à l'expert tous les documents que celui-ci estime nécessaires à l'accomplissement de sa mission. »</i> 	<p><i>des observations physiques et des inspections. »</i></p> <p>-> Pas d'autre précision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il n'y a pas de problématique de contradictoire (mais co-CAC). • En pratique les inspections, contrôles de procédures, contrôle de réalité, tests substantifs... sont organisés conjointement avec l'entité contrôlée qui laisse le CAC accéder à ses systèmes sous sa supervision, ou plus généralement à une copie des opérations qui sont réalisées par ses personnels. • <i>Pas de secret professionnel à l'égard du CAC (art. L.820-4 du CC).</i> • Le commissaire aux comptes n'est pas tenu de détailler l'ensemble des modes opératoires qu'il a suivi mais dans la pratique, là encore, il le fait car l'entité contrôlée est intéressée à connaître le détail des travaux réalisés sur ses systèmes.

3. Modalités de conduite des travaux (3/5)

	EXPERTISE	AUDIT
Confidentialité	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 244 : « [...] Il lui est interdit de révéler les autres informations dont il pourrait avoir connaissance à l'occasion de l'exécution de sa mission. Il ne peut faire état que des informations légitimement recueillies. » (par lui comme par la partie qui les lui communique) 	<ul style="list-style-type: none"> • Secret professionnel du CAC • Discrétion sur les objectifs poursuivis dans ses échanges avec les personnels de l'entité contrôlée
Honoraires	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 248 : « Il est interdit au technicien de recevoir directement d'une partie, sous quelque forme que ce soit, une rémunération même à titre de remboursement de débours, si ce n'est sur décision du juge. » - Art. 280 : « [...] En cas d'insuffisance de la provision allouée, l'expert en fait rapport au juge qui peut ordonner la consignation d'une provision complémentaire.[...] » 	<ul style="list-style-type: none"> • La prise de connaissance de la fonction informatique fait partie des diligences courantes de même que les travaux d'évaluation du contrôle interne. • L'audit informatique d'un outil ou d'un process spécifique, par exemple à la suite de l'acquisition ou du remplacement d'un logiciel, fait l'objet d'un budget spécifique négocié avec l'entité.

3. Modalités de conduite des travaux (4/5)

	EXPERTISE	AUDIT
Conduite en cas de difficultés pour obtenir des informations	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 243 : « <i>Le technicien peut demander communication de tous documents aux parties et aux tiers, sauf au juge à l'ordonner en cas de difficulté</i> » - Art 275 : « [...] <i>En cas de carence des parties, l'expert en informe le juge qui peut ordonner la production des documents, s'il y a lieu sous astreinte, ou bien, le cas échéant, l'autoriser à passer outre ou à déposer son rapport en l'état. [...]</i> » <p>👉 A utiliser avec discernement.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 279 : « <i>Si l'Expert se heurte à des difficultés qui font obstacle à l'accomplissement de sa mission ou si une extension de celle-ci s'avère nécessaire, il en fait rapport au juge.</i> » 	<ul style="list-style-type: none"> • Information de la Direction Financière / Générale des problèmes rencontrés pour obtenir une information • Mention dans le rapport d'audit, voire dans le rapport du CAC, des limitations de l'analyse en cas d'impossibilité d'obtenir les informations nécessaires <p>👉 RAPPEL : Pas de secret professionnel à l'égard du CAC (art. L.820-4 du Code de Commerce).</p>

3. Modalités de conduite des travaux (5/5)

	EXPERTISE	AUDIT
Modalités de restitution des travaux	<ul style="list-style-type: none">• Rapport d'expertise(art. 282)• Art 244 : « <i>Le technicien doit faire connaître dans son avis toutes les informations qui apportent un éclaircissement sur les questions à examiner. »</i>	<p>NEP 330 : « <i>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.</i></p> <p><i>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. »</i></p>

4. Techniques d'investigation (1/3)

1. Expertise judiciaire

- L'expert doit, dès le début des opérations d'expertise se faire communiquer l'intégralité des griefs allégués par le demandeur. Selon les termes de sa mission, il peut ensuite organiser ses travaux en fonction de la nature de ces derniers et des éclaircissements qui lui sont demandés.
- A cet égard, l'expert judiciaire est tenu de suivre le mode opératoire indiqué dans la mission qui lui est confiée si cette dernière le précise. En tout état de cause, il est de bon usage de préciser le plus tôt possible les techniques d'investigations qu'il entend mettre en œuvre et recueillir les éventuelles observations des parties sur le sujet.
- L'expert judiciaire intervient la plupart du temps pour faire l'autopsie d'un projet qui a échoué. Il devra donc analyser les engagements réciproques des parties (examen sur pièces), examiner la réalité de dysfonctionnements ou d'insuffisances et leur imputabilité (examen du système via un protocole de tests, analyse des déclarations d'anomalies, de leur résolution...).

☛ **Tous les moyens légaux d'analyse lui permettant de parvenir à rendre un avis pertinent et motivé semblent pouvoir être mis en œuvre.**

4. Techniques d'investigation (2/3)

2. Audit informatique

- Les techniques d'investigation dépendent de l'objectif poursuivi par l'audit et du système à inspecter.
- La plupart du temps, l'audit informatique conduit dans le cadre des dispositions de l'article 823-16 du Code de Commerce et des NEP 315 et 330 conduit à examiner les procédures (examen sur pièces), rassembler des informations d'ordre procédural, organisationnel, technique, à vérifier leur réalité et apprécier leur qualité et leur complétude.
- Il entre également dans la mission d'audit de vérifier les assertions qui ressortent de la documentation et des déclarations qui sont recueillies lors d'entretiens.
- Il est aussi possible de réaliser des tests substantifs afin de vérifier la correcte application d'une procédure, le bon fonctionnement d'un traitement... Ces derniers sont réalisés avec la participation du client, sur la base de jeux de tests déroulés sur l'environnement de test du système à auditer.

4. Techniques d'investigation (3/3)

- S'agissant des tests, leur principale caractéristique est d'être réalisés sur une base statistique (échantillonnage, sondage...).
- L'auditeur doit exposer à l'entité qu'il contrôle les documents auxquels il souhaite avoir accès, les tests éventuels qu'ils souhaite réaliser, les outils d'analyse de données qu'il envisage d'utiliser (IDEA). Il conserve une certaine latitude dans le choix des éléments d'information à recueillir et les investigations à conduire.