

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 27 juillet 2023 portant homologation de plusieurs normes d'exercice professionnel révisées

NOR : JUSC2320250A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-14 et L. 823-16 ;

Vu l'avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en date du 6 juillet 2023 ;

Vu la décision du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 6 juillet 2023,

Arrête :

Art. 1^{er}. – Les normes d'exercice professionnel révisées « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes », « Documentation de l'audit des comptes », « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes », « Planification de l'audit », « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques », « Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes », « Relations et transactions avec les parties liées », « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice », « Intervention d'un expert », « Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », « Changements comptables », « Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce », « Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale », « Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires » et « Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes », adoptées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes le 6 juillet 2023, sont homologuées.

Art. 2. – L'article A. 823-3 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-3.* – La norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-100. L'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes**

« **Introduction**

« 01. Lorsque l'audit des comptes mis en œuvre en vue de certifier les comptes d'une entité est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers constituent l'organe de contrôle légal des comptes.

« 02. Conformément à l'article L. 823-15 du code de commerce, les commissaires aux comptes se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.

« 03. La présente norme a pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes.

« **Répartition des diligences et examen contradictoire**

« 04. Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité.

« Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.

« 05. Chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre.

« 06. Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

« 07. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- « – quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et
- « – qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

« 08. Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

« 09. En fonction des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, les commissaires aux comptes apprécient, ensemble, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. Le cas échéant, ils modifient la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures planifiées. Ils revoient si nécessaire la répartition des procédures ainsi redéfinies.

« 10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes.

« 11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- « – les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :
- « – correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- « – ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;
- « – les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

« 12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.

« 13. En fonction de son appréciation des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes et des conclusions auxquelles ces derniers ont abouti, chaque commissaire aux comptes détermine s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

« 14. Il s'en entretient avec les autres commissaires aux comptes. Le cas échéant, ils définissent de manière concertée la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre.

« 15. A la fin de l'audit, chaque commissaire aux comptes met en œuvre les procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes.

« 16. Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes :

- « – dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- « – le cas échéant, dans les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« **Communication**

« 17. Les commissaires aux comptes communiquent avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ensemble et de manière concertée.

« 18. Il en est de même de toute communication d'information importante à la direction de l'entité.

« **Rapports**

« 19. Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes.

« Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues aux articles L. 822-9 et R. 822-56 du code de commerce.

« 20. Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.

« **Différends entre les commissaires aux comptes**

« 21. Si des différends professionnels surviennent au cours de la mission, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article 8 du code de déontologie de la profession.

« **Désaccords sur le montant de la rémunération**

« 22. En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article R. 823-18 du code de commerce. »

Art. 3. – L'article A. 823-2 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 823-2. – La norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes**

« **Introduction**

« 01. Conformément à l'article L. 823-9, premier alinéa, 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".

« En outre, conformément à l'article L. 823-9, deuxième alinéa, du même code, "lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation".

« Pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes.

« 02. Conformément à l'article L. 823-10-1 du code de commerce, sans préjudice des obligations d'information résultant des rapports à émettre par le commissaire aux comptes et des autres dispositions qui définissent les diligences qui lui incombent, visées par ledit article, l'audit des comptes mis en œuvre au titre de la mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de la personne ou entité contrôlée.

« 03. La présente norme a pour objet de définir les principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes.

« **Définition**

« 04. 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.

« **Respect des textes et esprit critique**

« 05. 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.

« 06. Tout au long de son audit, il fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

« A ce titre, le commissaire aux comptes évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux, et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

« 07. Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

« **Nature de l'assurance**

« 08. La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

« Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'"assurance raisonnable".

« 09. Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

« **Risque d'audit et étendue des travaux**

« 10. 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 est appelé "risque d'audit".

« Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

« 11. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

« Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

« Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

« 12. Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

« 13. Le commissaire aux comptes réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes.

« A cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel.

« Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection. »

Art. 4. – L'article A. 823-4 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-4.* – La norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-230. Documentation de l'audit des comptes**

« **Introduction**

« 01. Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes. Cette obligation résulte des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce.

« 02. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel.

« 03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la documentation des travaux effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission d'audit.

« Certaines autres normes d'exercice professionnel apportent des précisions quant à des éléments particuliers à faire figurer au dossier sans que cela remette en cause les principes énoncés dans la présente norme.

« **Forme, contenu et étendue de la documentation**

« 04. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

« – la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;

« – la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;

« – les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;

« – les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;

« – les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

« 05. Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes.

« Lorsque le commissaire aux comptes identifie une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu'il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale.

« 06. Le commissaire aux comptes formalise la documentation sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

« 07. En application de l'article R. 823-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes fournit les explications et les justifications que les autorités de contrôle estiment nécessaires. Ces explications et justifications ne constituent pas un élément de documentation même si elles sont fournies par le commissaire aux comptes pour préciser l'information contenue dans son dossier.

« 08. Les éléments de documentation consignés dans le dossier mentionnent l'identité du membre de l'équipe d'audit qui a effectué les travaux et leur date de réalisation.

« S'il existe une revue des travaux, les éléments de documentation mentionnent également l'identité de la personne qui a effectué la revue ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

« **Calendrier**

« 09. Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

« Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de soixante jours après la date de signature du rapport sur les comptes.

« 10. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un évènement qui le conduit à mettre en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou à formuler de nouvelles conclusions, il complète son dossier en y consignant :

- « – les circonstances de la survenance de cet évènement ;
- « – la nature de cet évènement ;
- « – la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en conséquence ;
- « – les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- « – les résultats de ces procédures et les éléments collectés.

« Il s'agit notamment d'évènements postérieurs à la clôture de l'exercice.

« 11. Conformément aux dispositions de l'article R. 821-68 du code de commerce, sans préjudice des dispositions des paragraphes 74 et 75 de la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, le dossier est conservé dans son intégralité durant la durée légale de conservation de six ans. »

Art. 5. – L'article A. 823-15 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-15.* – La norme d'exercice professionnel relative à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-240. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

« Introduction

« 01. Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :

- « – à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, dans les comptes ;
- « – à l'adaptation de l'approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.

« 03. Cette norme s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir :

- « – les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
- « – le détournement d'actifs.

« Caractéristiques de la fraude

« 04. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel.

« 05. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative dans les comptes est plus élevé en cas de fraude qu'en cas d'erreur parce que la fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits.

« 06. Conformément au principe défini dans la norme "Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes", le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique et tient compte, tout au long de son audit, du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister.

« Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

« 07. Lors de la planification de l'audit, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

« Ces échanges permettent notamment au commissaire aux comptes d'apprécier les réponses à apporter à ce risque.

« 08. Le commissaire aux comptes détermine quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges ainsi que les informations à communiquer aux membres de l'équipe qui n'y ont pas participé.

« 09. Les échanges peuvent porter, notamment, sur les éléments des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ou sur les facteurs externes ou internes à l'entité susceptibles de créer, à l'égard de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, des incitations, des pressions ou des opportunités pour commettre une fraude.

« 10. Ces échanges peuvent permettre de répartir les différentes procédures d'audit à mettre en œuvre au sein de l'équipe d'audit.

« 11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

« 12. Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- « – s'enquérir du risque de fraude ;

- « – prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;
- « – analyser les facteurs de risque de fraude.

« Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission.

« 13. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- « – de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- « – des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;
- « – le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;
- « – le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;
- « – de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

« 14. Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes chargées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

« Il s'entretient également de ces questions avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité.

« 15. L'importance accordée par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce à la prévention de la fraude a une incidence sur le risque de fraude. Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont ces organes exercent leur surveillance sur les procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques.

« 16. Le commissaire aux comptes apprécie si les informations obtenues lors de ces entretiens indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Il peut relever des faits ou identifier des situations qui indiquent l'existence d'incitations ou de pressions à commettre des fraudes ou qui en offrent l'opportunité.

« 17. Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lui permettant de prendre connaissance de l'entité, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

« 18. En complément, le commissaire aux comptes apprécie si des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

« 19. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il évalue, dans tous les cas, la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité qui se rapportent à ces risques.

« Il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, lorsque le commissaire aux comptes estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier.

« Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

« 20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, 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 des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;
- « – introduit un élément d'imprévisibilité pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

« 21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent. 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.

« 22. En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la

direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- « – vérifier le caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaire passées lors de la préparation des comptes ;
- « – revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;
- « – comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

« Réévaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

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

« 24. Lorsqu'il relève une anomalie significative, il apprécie si elle peut constituer l'indice d'une fraude.

« 25. Lorsqu'il met en œuvre, à la fin de l'audit, des procédures analytiques lui permettant d'apprécier la cohérence d'ensemble des comptes, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent l'existence d'un risque, jusqu'alors non identifié, d'anomalies significatives résultant de fraudes.

« 26. Dans de telles situations, le commissaire aux comptes peut être amené à reconsidérer la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées et à reconsidérer les informations obtenues de la direction.

« Déclarations de la direction

« 27. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles :

- « – elle déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- « – elle confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- « – elle déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont elle a eu connaissance, ou suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- « – elle déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres.

« Communication

« 28. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié une fraude ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou a obtenu des informations sur la possibilité d'une telle fraude, il en informe dès que possible la direction. Il lui communique également, au niveau de responsabilité approprié, les fraudes relevées au cours de son audit n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives dans les comptes.

« 29. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. A ce titre, il communique :

- « – les fraudes ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou les informations qu'il a obtenues sur la possibilité de telles fraudes ;
- « – les fraudes impliquant la direction ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne.

« En outre, lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'une entité d'intérêt public et en cas de soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des fraudes concernant les comptes annuels ou consolidés, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe la direction ou, lorsque l'information de la direction n'apparaît pas souhaitable ou est restée sans suite pertinente, les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Il leur demande que des investigations soient menées sur les éléments relevés et que des mesures appropriées soient prises pour traiter ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent.

« Lorsque ces investigations ne sont pas menées, le commissaire aux comptes en informe les autorités chargées d'enquêter sur de telles irrégularités.

« 30. Le commissaire aux comptes apprécie s'il existe d'autres points ayant trait à la fraude à discuter avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

« Il peut s'agir par exemple d'interrogation de sa part sur la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude ou encore sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité.

« Révélation des faits délictueux

« 31. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, il révèle les faits au procureur de la République.

« Remise en cause de la poursuite de la mission

« 32. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de démissionner en raison de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes avérées ou suspectées qui remettent en cause la poursuite de la mission, il respecte les règles édictées par le code de déontologie de la profession et s'assure notamment que sa démission a un motif légitime.

« 33. Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

- « – il s'en entretient avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, et leur en expose les motifs ;
- « – il répond aux obligations édictées par le code de déontologie de la profession en terme de succession de mission.

« Documentation des travaux

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

- « – les décisions importantes prises au cours des échanges entre les membres de l'équipe d'audit sur le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les comptes ;
- « – les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- « – l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des comptes pris dans leur ensemble ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque et le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;
- « – les conclusions des procédures d'audit, et notamment de celles qui sont destinées à répondre au risque que la direction s'affranchisse des contrôles ;
- « – le cas échéant, les raisons motivant son appréciation selon laquelle il n'existe pas de risque de fraude dans la comptabilisation des produits ;
- « – les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- « – le cas échéant, la révélation au procureur de la République de faits délictueux. »

Art. 6. – L'article A. 823-5 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-5.* – La norme d'exercice professionnel relative à la planification de l'audit, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-300. Planification de l'audit**« Introduction**

« 01. L'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail.

« 02. La présente norme a pour objet de définir la démarche que suit le commissaire aux comptes pour la planification de son audit des comptes et l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.

« Aspects généraux de la planification

« 03. La planification 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 d'audit 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.

« 04. Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes, les éléments relatifs à la planification de l'audit sont définis de manière concertée.

« 05. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à certifier à la fois les comptes annuels et les comptes consolidés d'une entité, la planification reflète l'approche générale et les travaux prévus au titre de l'audit des comptes annuels et des comptes consolidés.

« 06. La planification est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace.

« 07. La planification est engagée :

- « – après la mise en œuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;

- « – après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;
- « – avant la mise en œuvre des procédures d’audit.

« 08. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l’audit des comptes de l’exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l’article R. 823-10 du code de commerce, du dossier du commissaire aux comptes.

« 09. Ces documents sont établis en tenant compte de la forme juridique de l’entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l’autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des techniques spécifiques utilisées par le commissaire aux comptes.

« **Plan de mission**

« 10. 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 signification retenus ; et
- « – les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

« **Programme de travail**

« 11. Le programme de travail définit la nature et l’étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l’exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d’exercice professionnel ; il indique le nombre d’heures de travail affectées à l’accomplissement de ces diligences.

« **Modifications apportées au plan de mission et au programme de travail**

« 12. 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 être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

« 13. Ces modifications ainsi que les raisons qui les ont motivées sont consignées dans le dossier du commissaire aux comptes.

« **Communication**

« 14. A ce stade, le commissaire aux comptes peut s’entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes appropriées au sein de l’entité. »

Art. 7. – L’article A. 823-8 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-8.* – La norme d’exercice professionnel relative aux procédures d’audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l’issue de son évaluation des risques, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-330. Procédures d’audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l’issue de son évaluation des risques**

« **Introduction**

« 01. 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.

« 02. 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.

« **Définition**

« 03. 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.

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

« 04. 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.

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

« 05. 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.

« 06. 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.

« 07. 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.

« 08. En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des procédures d'audit encours 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.

« Tests de procédures

« 09. 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.

« 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.

« 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.

« Evaluation 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 une impossibilité de certifier.

« 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. »

Art. 8. – L'article A. 823-21 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-21.* – La norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-510. Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes

« Introduction

« 01. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat met en œuvre, dans le cadre de sa mission, pour contrôler le bilan d'ouverture.

« 03. Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire sur son rapport des conclusions auxquelles il aboutit à l'issue de la mise en œuvre de ces procédures d'audit.

« Procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes

« 04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier 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. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables.

« 05. Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :

« – de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

« – du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur.

« 06. 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.

« 07. La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture.

« 08. Lorsque le prédécesseur a assorti la certification des comptes de l'exercice précédent d'une observation ou d'une réserve ou a refusé de les certifier ou a été dans l'impossibilité de les certifier, le commissaire aux comptes examine les points à l'origine de cette observation, cette réserve, ce refus ou cette impossibilité et reste attentif à leur évolution.

« 09. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre les procédures qui suivent.

« 10. Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture.

« 11. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.

« Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts. De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre les procédures complémentaires suivantes :

« – observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;

« – examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

« Conclusions et rapport

« 12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en œuvre a posteriori les procédures décrites dans les paragraphes précédents sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

« 13. Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur.

« 14. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

« 15. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction. »

Art. 9. – L'article A. 823-18-1 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-18-1.* – La norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-550. Relations et transactions avec les parties liées**

« **Introduction**

« 01. De nombreuses transactions entre parties liées s'inscrivent dans le cadre des activités ordinaires de l'entité et ne recèlent pas davantage de risque d'anomalies significatives dans les comptes que les transactions de même nature réalisées entre parties non liées. Cependant, dans certaines circonstances, la nature des relations et des transactions avec des parties liées peut accroître ce risque, notamment lorsque :

- « – les transactions avec les parties liées s'inscrivent dans un schéma ou une organisation complexe ;
- « – les systèmes d'information ne permettent pas d'identifier les transactions réalisées entre l'entité et les parties liées ainsi que les soldes comptables correspondants ;
- « – certaines transactions avec des parties liées ne sont pas réalisées à des conditions normales de marché, par exemple, lorsqu'elles ne donnent pas lieu à contrepartie ou à rémunération.

« 02. Du fait des limites de l'audit, il existe un risque que le commissaire aux comptes ne détecte pas toutes les anomalies significatives contenues dans les comptes. Lorsqu'il existe des relations et des transactions avec des parties liées, ce risque est plus élevé car :

- « – la direction de l'entité n'a pas nécessairement connaissance de toutes les parties liées existantes ni de toutes les transactions réalisées avec les parties liées ;
- « – ces relations sont susceptibles d'engendrer un risque de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction.

« 03. Dans ce contexte, il est particulièrement important que le commissaire aux comptes fasse preuve d'esprit critique tout au long de son audit et tienne compte du fait que l'existence de parties liées peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

« 04. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre sur les relations et transactions avec les parties liées dans le cadre de son audit des comptes en vue de leur certification. Elle précise en particulier, s'agissant du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de parties liées et de transactions avec les parties liées, la manière d'appliquer les normes d'exercice professionnel relatives :

- « – à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- « – aux procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques ;
- « – à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes.

« **Définitions**

« 05. La définition de "parties liées" prévue dans les référentiels comptables applicables en France aux comptes certifiés par les Commissaires aux comptes en application de l'article L. 823-9 est celle figurant dans les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, notamment la partie de son annexe IAS 24 intitulée "Objet des informations relatives aux parties liées", ainsi que par tout règlement communautaire qui viendrait la modifier.

« Une autre définition des "parties liées" peut être retenue par l'entité lorsqu'elle établit une information financière en dehors de ses obligations légales, selon un référentiel comptable autre que ceux applicables en France ou selon des critères convenus.

« 06. Pour les besoins de la présente norme, une transaction conclue à des conditions de concurrence normale est une transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l'un par rapport à l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs.

« **Procédures d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**

« 07. Afin de collecter les informations appropriées quant à l'identification des risques d'anomalies significatives dans les comptes résultant de relations et de transactions avec les parties liées, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit décrites ci-après aux paragraphes 8 à 13.

« *Prise de connaissance des relations et transactions de l'entité avec les parties liées*

« 08. Le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- « – de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent ;
- « – de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;
- « – de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis.

« 09. Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :

- « – d'identifier et enregistrer les relations et transactions réalisées avec des parties liées et, le cas échéant, apprécier le caractère normal des conditions consenties ;
- « – de fournir dans l'annexe les informations prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité ;
- « – d'autoriser et approuver les transactions et accords importants conclus avec des parties liées ;
- « – d'autoriser et approuver les transactions et accords importants n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité.

« Il met en œuvre les autres procédures qu'il estime nécessaires afin de compléter sa connaissance de ces contrôles.

« *Echange d'informations sur les parties liées au sein de l'équipe d'audit*

« 10. Lors de la prise de connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent, comme prévu dans les normes d'exercice professionnel, des risques d'anomalies significatives dans les comptes du fait d'erreurs ou de fraudes résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées.

« 11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

« *Vigilance lors de l'examen des enregistrements comptables et des documents*

« 12. Au cours de son audit, le commissaire aux comptes reste attentif aux accords et aux autres informations susceptibles d'indiquer l'existence de relations et de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas signalées.

« Il examine dans cette perspective les éléments suivants :

- « – les réponses obtenues de la part des banques et des avocats dans le cadre des procédures d'audit ;
- « – les procès-verbaux des réunions tenues par l'organe délibérant et de celles tenues par l'organe d'administration ou de surveillance et, le cas échéant, par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ;
- « – tout document qu'il estime nécessaire compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement.

« 13. Lorsqu'au cours de son audit, et notamment lors de la mise en œuvre des procédures décrites au paragraphe 12, le commissaire aux comptes identifie des transactions importantes n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, il s'enquiert auprès de la direction de l'entité :

- « – de la nature et du fondement de ces transactions ;
- « – et de l'implication éventuelle de parties liées.

« **Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec des parties liées**

« 14. Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées et détermine s'il se rapporte à un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière. Dans ce cadre, il considère que les transactions importantes réalisées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité augmentent ce risque.

« 15. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des facteurs de risque de fraude résultant de l'existence de parties liées, il prend en compte ces informations dans son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, effectuée en application de la norme d'exercice professionnel "Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes". L'existence, parmi les parties liées, de personnes physiques ayant une influence dominante peut constituer un facteur de risque de fraude.

« **Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées**

« 16. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques", le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit permettant de répondre au risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit comprennent celles prévues dans les situations visées aux paragraphes 17 à 20.

« *Parties liées ou transactions importantes entre l'entité et des parties liées non précédemment identifiées ou signalées*

« 17. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des accords ou des informations constituant des indices de l'existence de parties liées ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas signalées, il apprécie si d'autres éléments permettent de confirmer leur existence.

« 18. Lorsque cette existence est confirmée, le commissaire aux comptes :

- « – en informe rapidement les autres membres de l'équipe d'audit ;
- « – demande à la direction d'identifier toutes les transactions existantes avec les nouvelles parties liées identifiées afin qu'il actualise son évaluation des risques ;

- « – analyse les raisons pour lesquelles les contrôles mis en place par l'entité n'ont pas permis d'identifier ou de signaler les relations ou les transactions avec les nouvelles parties liées identifiées ;
- « – réévalue le risque que d'autres parties liées ou transactions importantes avec des parties liées ne soient pas identifiées ou signalées et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires s'il l'estime nécessaire ;
- « – met en œuvre des contrôles de substance sur les nouvelles parties liées identifiées ou sur les transactions importantes identifiées avec ces parties liées ;
- « – évalue, le cas échéant, les conséquences sur l'audit de l'omission intentionnelle par la direction d'informations concernant les parties liées.

« *Transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité*

« 19. Concernant les transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, le commissaire aux comptes :

- « – analyse les contrats ou accords concernés et apprécie si :
 - « – l'absence de justification économique de ces transactions ne constitue pas un indice de détournement d'actifs ou d'actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes ou de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
 - « – les termes et conditions de ces transactions sont cohérents avec les explications de la direction ;
 - « – ces transactions ont été correctement comptabilisées et présentées dans les notes annexes conformément au référentiel comptable applicable ;
 - « – vérifie que ces transactions ont été dûment autorisées et approuvées.

« *Assertion selon laquelle les transactions avec les parties liées ont été réalisées à des conditions de concurrence normale*

« 20. Lorsque la direction pose l'assertion que certaines transactions avec des parties liées sont réalisées à des conditions de concurrence normale et utilise cette assertion pour les besoins de l'établissement des comptes, le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés justifiant cette assertion. Pour ce faire, il met en œuvre des tests dont l'étendue est déterminée en fonction de son évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par la direction concernant les transactions avec les parties liées.

« **Examen du traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées**

« 21. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes apprécie si :

- « – les relations et les transactions avec les parties liées font l'objet d'un traitement comptable et d'une information dans l'annexe conformes aux dispositions spécifiques des référentiels comptables applicables, relatives à la comptabilisation des soldes et des transactions avec les parties liées ainsi qu'aux informations à fournir dans l'annexe au titre des parties liées ;
- « – la présentation des effets des relations et transactions avec les parties liées ne remet pas en cause l'image fidèle que les comptes doivent donner du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou du groupe à la fin de cet exercice.

« **Déclarations écrites**

« 22. Dans le cadre des dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction, le commissaire aux comptes demande des déclarations écrites du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16, confirmant qu'au mieux de leur connaissance :

- « – les informations qu'ils ont données au commissaire aux comptes sur l'identité des parties liées ainsi que sur les relations et transactions les concernant sont exhaustives ;
- « – le traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées est conforme aux dispositions du référentiel comptable applicable ;
- « – toutes les transactions avec les parties liées non mentionnées dans l'annexe ne présentent pas une importance significative ou ont été conclues aux conditions normales du marché, dans le cas où le référentiel comptable applicable prévoit de mentionner en annexe uniquement les transactions avec les parties liées présentant une importance significative et non conclues aux conditions normales du marché.

« **Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16**

« 23. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 aux éléments relatifs aux parties liées, relevés au cours de l'audit.

« **Documentation**

« 24. Sans préjudice des dispositions relatives à la documentation prévues par les autres normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'identité des parties liées et la nature de leurs relations avec l'entité. »

Art. 10. – L'article A. 823-19 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-19.* – La norme d'exercice professionnel relative aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-560. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice**

« **Introduction**

« 01. 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. Ces événements sont qualifiés d'"événements postérieurs".

« 02. Les référentiels comptables applicables définissent les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable.

« Ce sont les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes :

« – qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice et doivent donner lieu à un enregistrement comptable ;

« – ou qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe.

« Au-delà de la date d'arrêté des comptes, aucun traitement comptable des événements postérieurs n'est prévu.

« 03. Les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont les événements importants que celui-ci doit connaître pour se prononcer sur les comptes en connaissance de cause.

« Lorsque de tels événements surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, ils sont mentionnés dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« Lorsqu'ils surviennent au-delà de cette date, ils font l'objet d'une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 04. La présente norme a pour objet de définir :

« – les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier les événements postérieurs ;

« – les incidences des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.

« Ces incidences sont différentes selon la date à laquelle le commissaire aux comptes identifie les événements postérieurs et selon la date de survenance de ces événements.

« **Identification des événements postérieurs**

« 05. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant d'identifier les événements postérieurs.

« 06. 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 délibérant et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce 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 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'événements postérieurs.

« 07. Ces procédures sont mises en œuvre jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport par le commissaire aux comptes.

« **Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes**

« 08. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, un événement postérieur susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié.

« Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande de modifier les comptes.

« 09. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion.

« 10. Lorsque l'événement n'a pas d'incidence sur les comptes mais nécessite qu'une information soit fournie dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes vérifie que cette information a bien été donnée.

« Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande d'apporter les informations requises.

« 11. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes formule une observation dans son rapport.

« Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport

« 12. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 13. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou formule une observation dans son rapport.

« 14. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre ces deux dates, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes en fait mention dans son rapport.

« Incidence des événements postérieurs connus par le commissaire aux comptes entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes

« 15. Après la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne met plus en œuvre de procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs.

« 16. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 17. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou sur la partie de son rapport relative à la vérification :

« – du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ; ou

« – des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion,

« et établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent.

« 18. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu après la date d'arrêté des comptes, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes rédige une communication dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou qui est portée à sa connaissance. »

Art. 11. – L'article A. 823-24 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-24.* – La norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-620. Intervention d'un expert**« Introduction**

« 01. En application des dispositions prévues à l'article L. 823-13 du code de commerce et à l'article 7 du code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert de son choix lorsque certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission nécessitent une expertise dans des domaines autres que ceux de l'audit et de la comptabilité.

« 02. Le commissaire aux comptes peut également utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

« 03. La présente norme a pour objet :

« – de définir les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire appel à un expert ;

« – de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide de faire appel à un expert de son choix ;

« – de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

« Définition

« 04. Expert : personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.

« Appréciation de la nécessité de faire appel à un expert

« 05. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de collecter des éléments à partir des travaux réalisés par un expert. Tel peut être le cas, notamment, pour :

- « – l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des œuvres d'art ou des pierres précieuses ;
- « – la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
- « – la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
- « – l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;
- « – l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.

« 06. Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux d'un expert dans le cadre de sa mission d'audit, il tient compte notamment :

- « – du risque d'anomalies significatives dû à la nature, à la complexité et au caractère significatif de l'élément concerné ;
- « – de la quantité et de la qualité des autres éléments pouvant être collectés.

« Principes applicables lorsque l'expert est choisi par le commissaire aux comptes

« 07. Le commissaire aux comptes choisit un expert indépendant de l'entité.

« 08. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné. Le commissaire aux comptes tient compte notamment :

- « – des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
- « – de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

« Principes applicables lorsque l'expert est choisi par l'entité

« 09. Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :

- « – s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;
- « – le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;
- « – apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08.

« 10. Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est pas indépendant de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait appel à un autre expert.

« 11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

« Evaluation des travaux de l'expert

« 12. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que :

- « – la nature et l'étendue des travaux de l'expert sont conformes aux instructions qui lui ont été données ;
- « – les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes apprécie :
- « – le caractère approprié des sources d'informations utilisées par l'expert ;
- « – le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert et leur cohérence avec celles retenues, le cas échéant, au cours des périodes précédentes ;
- « – la cohérence des résultats des travaux de l'expert avec sa connaissance générale de l'entité et les résultats de ses autres procédures d'audit.

« Le commissaire aux comptes vérifie par ailleurs que les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les comptes ou qu'elles corroborent les assertions qui sous-tendent l'établissement des comptes.

« 13. Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas au commissaire aux comptes les éléments suffisants et appropriés ou s'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés :

- « – il s'en entretient avec la direction au niveau de responsabilité approprié et avec l'expert ;
- « – il détermine, le cas échéant, les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

« Référence aux travaux de l'expert dans le rapport du commissaire aux comptes

« 14. Les travaux de l'expert sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

« 15. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert :

- « – lorsqu'il justifie de ses appréciations ;
- « – lorsqu'il émet une réserve, formule une impossibilité ou un refus de certifier, pour en préciser les motifs.

« **Documentation des travaux de l'expert**

« 16. Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert qu'il utilise dans le cadre de sa mission. »

Art. 12. – L'article A. 823-26 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-26.* – La norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-700. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés**

« **Introduction**

« 01. Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R. 823-7 du code précité.

« 02. Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, de vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

« 03. Le commissaire aux comptes fournit, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public, les autres informations prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014.

« 04. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

« 05. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement de ces rapports par le commissaire aux comptes.

« **Certification des comptes**

« 06. En application des dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

- « – soit certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport 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 ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- « – soit assortir la certification de réserves ;
- « – soit refuser la certification des comptes ;
- « – soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

« Dans ces trois derniers cas, il précise les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion.

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

« 07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 précité, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toute observation utile.

« En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

« Les observations sont formulées dans une partie distincte avant la justification des appréciations.

« Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthode survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

« **Certification sans réserve**

« 08. Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée, par convention, d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

« **Certification avec réserve**

« 09. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

- « – lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- « – que les incidences sur les comptes des anomalies significatives 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.

« 10. Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

« 11. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :

« – lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;

« – que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux 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.

« Refus de certifier

« 12. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

« – lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

et que :

« – soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;

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

« 13. Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

« Impossibilité de certifier

« 14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

« D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :

« – soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;

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

« D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

« Justification des appréciations

« 15. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en œuvre à cet effet les principes définis :

« – soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;

« – soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.

« **Vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes**

« 16. En application des dispositions des articles L. 823-10, L. 225-235, L. 22-10-71 ou L. 226-10-1, L. 22-10-78 et L. 441-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes procède à des vérifications spécifiques et formule ses conclusions telles que prévues dans la norme concernant les diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« Le cas échéant, il fait état des informations relatives à l'entité que les textes légaux et réglementaires lui font obligation de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et 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 droits de vote.

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

« 17. Le cas échéant, le commissaire aux comptes fait état des autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires lui font obligation de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public relatives à la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et à la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes.

« Contenu et forme du rapport

« 18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235, L. 22-10-71 ou L. 226-10-1, L. 22-10-78 et L. 823-10 du code de commerce.

« Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :

« a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;

« b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

« c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

« – l'opinion, incluant :

« – l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;

« – l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

« – la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;

« – la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;

« – les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;

« – le fondement de cette opinion, comprenant :

« – une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;

« – une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;

« – le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;

« – le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;

« – le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;

« – la justification des appréciations ;

« – dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;

« – dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;

« – le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;

« – le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;

« – le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;

« d) La date du rapport ;

« e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.

« 19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :

« – il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ;

« – il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 823-19 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ;

« – il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

« Le commissaire aux comptes ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport sur les comptes. »

Art. 13. – L'article A. 823-20 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-20.* – La norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-730. Changements comptables**

« **Introduction**

« 01. La comparabilité des comptes est assurée par la permanence de la présentation des comptes et des méthodes d'évaluation et de comptabilisation, qui ne peuvent être modifiées que dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable.

« 02. Par convention dans la présente norme, sont qualifiés de « changements comptables » :

« – les changements de méthode qui résultent :

« – soit d'un changement de réglementation comptable,

« – soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité ;

« – les corrections d'erreurs ;

« – les changements d'estimation.

« 03. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre lorsqu'il identifie un changement comptable et les conséquences qu'il en tire dans son rapport sur les comptes.

« **Procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie un changement comptable**

« 04. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable, il apprécie sa justification.

« 05. Lorsque l'incidence sur les comptes du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes vérifie :

« – que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;

« – qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.

« **Incidence sur le rapport**

« 06. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

« 07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthode dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »

Art. 14. – L'article A. 823-27-1 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 823-27-1.* – La norme d'exercice professionnel relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-911. Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce**

« **Champ d'application**

« 01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la "petite entreprise" à accomplir par le commissaire aux comptes nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

« Une "petite entreprise" est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« – total du bilan : quatre millions d'euros ;

« – montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;

« – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

« Les situations dans lesquelles un commissaire aux comptes est nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices sont définies aux paragraphes 2 à 5.

« 02. Un commissaire aux comptes peut être nommé pour un mandat de trois exercices par une société dont un ou plusieurs associés ou actionnaires représentant au moins le tiers du capital en ont fait la demande motivée auprès de ladite société.

« 03. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une société qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire

aux comptes. Dans ce cas, cette société peut choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce.

« 04. Une entité "tête de groupe" est définie par les 1^{er} et 2^e alinéas de l'article L. 823-2-2 du code de commerce comme une personne ou entité :

- « – non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- « – ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;
- « – non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

« et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;
- « – montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;
- « – nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

« Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

« Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir, en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce, de limiter la durée de son mandat à trois exercices.

« 05. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3^e alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total du bilan : deux millions d'euros ;
- « – montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;
- « – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce.

« 06. La présente norme est également applicable aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date d'application effective de l'article L. 823-12-1 du code de commerce (1), et qui sont exercés dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1, dès lors que ces sociétés choisissent, en accord avec leur commissaire aux comptes, que celui-ci poursuive l'exécution de sa mission jusqu'au terme initialement fixé selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'exercice d'un mandat dont la durée est limitée à trois exercices.

« **Nature et étendue de la mission**

« 07. La mission du commissaire aux comptes comprend :

- « – la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;
- « – l'établissement du rapport sur les risques mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 823-12-1 du code de commerce. Ce rapport identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle ;
- « – les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur. Pour cette mission de trois exercices, le commissaire aux comptes est dispensé de la réalisation des diligences et rapports mentionnés aux articles L. 223-19, L. 223-27, L. 223-34, L. 223-42, L. 225-40, L. 225-42, L. 225-88, L. 225-90, L. 225-103, L. 225-115, L. 225-135, L. 225-235, L. 225-244, L. 226-10-1, L. 227-10, L. 22-10-71, L. 232-3, L. 232-4, L. 233-6, L. 233-13, L. 237-6 et L. 239-2 du code de commerce.

« **Respect des règles de déontologie**

« 08. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

« **Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité**

« 09. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

« 10. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et établir son rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« Implication du commissaire aux comptes

« 11. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

« Lettre de mission

« 12. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les trois exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

« Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

« 13. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin d'obtenir l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'"assurance raisonnable".

« Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

« 14. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

« Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

« La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

« Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

« 15. La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :

- « – la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;
- « – les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- « – les procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

« En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

« Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

« En application des articles L. 823-13 et L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Dans le cadre de la démarche visant à la certification des comptes, le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes met en œuvre, en complément, les diligences prévues aux paragraphes 35 à 37.

« 16. Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée. Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

« 17. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s'entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l'entité et prend connaissance :

- « – du secteur d'activité de l'entité et de la nature plus ou moins complexe de ses activités ;
- « – de ses objectifs et de sa stratégie ;
- « – de sa structure juridique ;
- « – de son organisation et de son financement ;
- « – des textes légaux et réglementaires applicables, notamment en matière de référentiel comptable ;
- « – des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit ;
- « – des relations et transactions avec les parties liées ;
- « – de l'importance des estimations comptables ;
- « – de l'existence de procès, contentieux ou de litiges.

« Le commissaire aux comptes prend en considération le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant et son implication dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations.

« 18. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

« Les procédures analytiques 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 à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

« Les procédures analytiques peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ou incohérents.

« 19. A l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

- « – l'approche générale des travaux en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- « – le programme de travail définissant la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires ;
- « – le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;
- « – le seuil de signification retenu ;
- « – le calendrier et les intervenants.

« 20. 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. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

« 21. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. 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, s'il l'estime nécessaire.

« La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification ou si le commissaire aux comptes n'a pas pris connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ou n'a pas obtenu des travaux de celui-ci les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, les procédures mises en œuvre pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.

« Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport.

« Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 22. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

- « – des tests de procédures ;
- « – des contrôles de substance consistant en des tests de détail et/ou des procédures analytiques ;
- « – une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

« 23. Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :

- « – les procédures analytiques qui, utilisées comme contrôles de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire

aux comptes détermine les montants attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants et les montants enregistrés ;

- « – l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- « – l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- « – l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- « – la demande d'information qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- « – la demande de confirmation de tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- « – la vérification d'un calcul ;
- « – la re-exécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

« 24. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

- « – la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;
- « – la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- « – les sondages statistiques ou non statistiques.

« 25. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

« 26. Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut également lui permettre de s'appuyer, pour le contrôle de certaines estimations comptables, sur l'examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice des opérations objets de ces estimations.

« 27. Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

« **Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

« 28. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

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

- « – compréhension de la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement ;
- « – évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;
- « – rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- « – vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;
- « – examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;
- « – examen des écritures d'inventaire ;
- « – identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

« 30. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

« **Traitement des anomalies relevées au cours de la mission**

« 31. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

« A la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents

et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

« **Déclarations écrites de la direction**

« 32. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

« Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s'enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

« **Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce**

« 33. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

- « – l'étendue et le calendrier des travaux d'audit ;
- « – ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;
- « – le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
- « – les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ;
- « – les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;
- « – les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente ;
- « – les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes.

« 34. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

« **Diligences mises en œuvre pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion**

« 35. En vue de l'élaboration du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification des comptes aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 36. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes est également attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés qu'elle contrôle qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment lors de la prise de connaissance de ses activités et du contrôle des immobilisations financières qu'elle détient ainsi que des informations fournies en annexe.

« 37. En outre, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe demande aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées nommés pour un mandat de trois exercices la communication des rapports sur les risques financiers, comptables et de gestion auxquels ces sociétés sont exposées.

« 38. En l'absence de rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion d'une société contrôlée, ou si ce rapport n'est pas disponible dans des délais compatibles avec l'établissement de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe apprécie, selon son jugement professionnel, s'il doit compléter les informations recueillies dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe par :

- « – des entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;
- « – et/ou des échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées, libérés du secret professionnel en application du 3^e alinéa de l'article L. 822-15 du code de commerce.

« **Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes**

« 39. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 40. En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

« 41. Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

« 42. Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatifs à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

« 43. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

« **Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 823-9 du code de commerce**

« 44. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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 l'entité à la fin de cet exercice.

« En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2^e alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

« 45. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« 46. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

« 47. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« **Rapport du commissaire aux comptes sur les risques financiers, comptables et de gestion**

« 48. Le contenu et la forme du rapport sont adaptés à l'entité selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, sur la base des risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 49. Le commissaire aux comptes s'assure de la cohérence de son rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes.

« 50. Le commissaire aux comptes formule, s'il le juge nécessaire, des recommandations visant à réduire les risques identifiés en tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veille au respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion.

« 51. Dans le cas d'une entité tête de groupe, le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion portant sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle, le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées.

« 52. Préalablement à l'émission de son rapport, le commissaire aux comptes s'entretient avec le dirigeant des risques financiers, comptables et de gestion identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées.

« 53. En fonction de l'importance des risques dont il est fait état dans son rapport, le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, évalue la nécessité de communiquer tout ou partie du rapport aux autres organes visés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

« **Documentation des travaux**

« 54. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article R. 823-10 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

« 55. Ce dossier permet à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre la démarche adoptée, les travaux effectués, l'opinion émise et le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« 56. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier :

« – les échanges intervenus avec le dirigeant de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments collectés au cours de sa mission pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion ;

« – les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites. »

Art. 15. – L'article A. 823-27-2 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 823-27-2. – La norme d'exercice professionnel relative à certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-920. Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale**

« **Introduction**

« 01. En application des dispositions de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes combinés des organismes nationaux de sécurité sociale, autres que ceux mentionnés à l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières et ceux mentionnés à l'article L. 612-5-1 du code de la sécurité sociale, ainsi que ceux des organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes.

« 02. Les modalités d'établissement, de validation et de transmission des comptes annuels et combinés sont prévues à l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale et définis à l'article D. 114-4-2-II du même code.

« 03. La présente norme, établie en application de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, a pour objet de définir les principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés et de préciser les incidences sur l'audit de certaines spécificités du fonctionnement des organismes de sécurité sociale, que sont tout particulièrement :

- « – la validation interne effectuée par le directeur comptable et financier national des organismes de base de la sécurité sociale ;
- « – le fait générateur de la comptabilisation des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès ;
- « – l'externalisation de certaines opérations auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes.

« **Principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés des organismes de sécurité sociale**

« 04. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par l'ensemble des normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes. Pour la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel relatives à la "prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires", à la "connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes", et aux "procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation du risque", le commissaire aux comptes tient compte :

- « – de l'importance du volume des opérations traitées par l'entité ;
- « – de l'existence de textes légaux et réglementaires spécifiques qui régissent la détermination des charges et des produits, tels que ceux fixant la nomenclature et la tarification des actes ou les taux des cotisations.

« Il évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles réalisés par l'entité pour traiter ces volumes d'opérations et garantir le respect de ces textes légaux et réglementaires.

« **Utilisation par le commissaire aux comptes des travaux de validation interne effectués par le directeur comptable et financier national pour les besoins de l'audit des comptes combinés**

« 05. La validation par le directeur comptable et financier national des comptes annuels des organismes de base de sécurité sociale est prévue par l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale et définie à l'article D. 114-4-2 du même code.

« 06. Le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux de validation interne réalisés par le directeur comptable et financier national en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

« Pour ce faire, il applique les principes définis par la norme d'exercice professionnel relative à la "prise en compte de la connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne".

« **Procédures d'audit mises en œuvre sur les comptes de prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès**

« 07. Lorsque l'organisme de sécurité sociale garantit la couverture des prestations de maladie-maternité-invalidité-décès, le paiement de ces prestations aux professionnels, organismes ou établissements de santé, intervient, conformément aux textes légaux et réglementaires, dans le cadre du dispositif "tiers payant de la carte SESAM-Vitale" qui ne prévoit pas une reconnaissance expresse par l'assuré de la réalité de la prestation reçue.

« 08. Aussi, pour évaluer le risque d'anomalie significative au niveau des assertions, le commissaire aux comptes prend notamment en compte l'existence d'un risque d'anomalie significative résultant de fraude portant sur la réalité et la mesure des prestations. En réponse à son évaluation du risque, le commissaire aux comptes apprécie la conception et la mise en œuvre, par l'organisme de sécurité sociale, des dispositifs prévus aux articles L. 114-10 et R. 114-18 du code de la sécurité sociale qui s'inscrivent dans le cadre général de la lutte contre la fraude, et ce d'autant plus qu'il lui est impossible de collecter des éléments suffisants et appropriés par des contrôles de substance. Le commissaire aux comptes apprécie également les résultats des contrôles réalisés, dans le cadre de ces dispositifs.

« 09. Si le commissaire aux comptes estime que le traitement par l'organisme des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès est satisfaisant, il demande que l'annexe comporte, au titre des règles et méthodes comptables, une description appropriée des faits générateurs de la comptabilisation de ces prestations et des principes comptables afférents et formule une observation renvoyant à cette information.

« 10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le traitement par l'organisme des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès n'est pas satisfaisant, il formule une opinion avec réserve pour limitation ou exprime une impossibilité de certifier, conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au "rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés".

« Travaux relatifs à l'audit de certaines opérations externalisées auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification par la Cour des comptes

« 11. Dès lors qu'il existe des opérations faisant l'objet d'une externalisation auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes, le commissaire aux comptes peut collecter les éléments relatifs à ces opérations auprès des membres et personnel de la Cour des comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les procédures définies à l'article R. 143-23 du code des juridictions financières et par l'arrêté du 21 juin 2011. »

Art. 16. – L'article A. 823-28 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 823-28. – La norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-2410. Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires

« Introduction

« 01. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être conduit à mener, en application de dispositions légales ou réglementaires, un examen limité de comptes intermédiaires, qui peuvent être des comptes condensés, présentés, le cas échéant, sous forme consolidée.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les principes que le commissaire aux comptes applique lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires.

« 03. Elle définit en outre les principes relatifs à l'établissement du rapport d'examen limité du commissaire aux comptes.

« Respect des textes et esprit critique

« 04. Le commissaire aux comptes réalise l'examen limité des comptes intermédiaires conformément aux textes légaux et réglementaires et à la présente norme d'exercice professionnel.

« 05. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession.

« 06. Tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes :

« – fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes ;

« – exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

« Nature de l'assurance

« 07. Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

« 08. L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques.

« 09. Il obtient l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives.

« 10. Cette assurance, qualifiée d'assurance modérée, lui permet de formuler une conclusion selon laquelle il n'a pas relevé d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires, pris dans leur ensemble.

« Anomalies significatives et seuil de signification

« 11. Pour déterminer le seuil ou les seuils de signification et évaluer l'incidence des anomalies détectées sur sa conclusion, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux anomalies significatives et au seuil de signification applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

« Travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes – Lettre de mission

« 12. Le commissaire aux comptes définit les termes et conditions de l'examen limité dans la lettre de mission établie conformément aux principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne, et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

« 13. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de fonder sa conclusion sur ces comptes.

« 14. Lorsque, au cours de l'audit, des comptes de l'exercice précédent ou de l'examen limité des comptes intermédiaires précédents, le commissaire aux comptes a collecté des éléments relatifs à la prise de connaissance de

l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, il assure un suivi des facteurs de risque identifiés lors de ces contrôles.

« 15. Pour ce faire, le commissaire aux comptes :

« – relève notamment, dans son dossier de l'exercice précédent, les éléments identifiés suivants :

« – les faiblesses significatives du contrôle interne ;

« – les risques inhérents élevés qui requièrent une démarche particulière ;

« – les anomalies significatives corrigées ou non ;

« – s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. Il s'agit notamment de changements survenus au titre des éléments du contrôle interne, de la nature des activités de l'entité, du choix des méthodes comptables appliquées ou de tout autre événement qu'elle estime susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ou sur la préparation des comptes intermédiaires.

« 16. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat et qu'il n'a pas réalisé préalablement d'audit des comptes de l'entité :

« – il prend connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du commissaire aux comptes. Il s'intéresse particulièrement :

« – aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le commissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ;

« – et à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;

« – il s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies.

« **Entretien avec la direction**

« 17. Le commissaire aux comptes s'entretient, principalement avec les membres de la direction en charge des aspects financiers et comptables, des éléments suivants :

« – leur appréciation du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;

« – l'évolution des procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;

« – leur connaissance éventuelle de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité ;

« – l'évolution des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à assurer le respect des textes légaux et réglementaires ;

« – les anomalies relevées par le commissaire aux comptes que celui-ci estime significatives et devant à ce titre être corrigées et les anomalies qu'il estime non significatives ;

« – la survenance, jusqu'à une date aussi rapprochée que possible, de la date de signature de son rapport d'examen limité, d'événements postérieurs à la clôture de la période tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification ;

« – des changements comptables tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, survenus au cours de la période contrôlée ;

« – des opérations non courantes, en raison de leur importance ou de leur nature, ou complexes réalisées au cours de la période contrôlée ;

« – des hypothèses retenues pour procéder aux estimations comptables, des intentions de la direction et de la capacité de l'entité à mener à bien les actions envisagées ;

« – du traitement comptable des opérations avec les parties liées ;

« – des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entité, et, le cas échéant, des plans d'actions qu'elle a définis pour l'avenir de l'entité ;

« – de tout autre élément qu'il estime utile pour fonder sa conclusion sur les comptes intermédiaires.

« **Procédures analytiques**

« 18. Dans le cadre de l'examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques en appliquant les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux procédures analytiques applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

« **Autres procédures d'examen limité**

« 19. Le commissaire aux comptes rapproche les comptes intermédiaires avec les documents comptables dont ils sont issus.

« 20. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation :

« – il prend connaissance, si elle existe, de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et en apprécie la pertinence. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des raisons qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation ;

« – et il apprécie, le cas échéant, le caractère approprié des informations données à cet égard dans l'annexe des comptes.

« 21. Le commissaire aux comptes consulte les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe délibérant et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce afin d'identifier les délibérations ou décisions pouvant avoir une incidence sur les comptes.

« 22. Il peut également estimer utile de mettre en œuvre d'autres procédures telles que des inspections d'enregistrements ou de documents ou des vérifications de calculs.

« **Déclarations du représentant légal**

« 23. Le commissaire aux comptes applique les principes de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

« 24. Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

« – il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;

« – il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;

« – il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal responsable des comptes considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;

« – il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;

« – il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;

« – il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de la période qui nécessiterait un traitement comptable.

« **Communication**

« 25. Le commissaire aux comptes procède aux communications prévues dans les normes d'exercice professionnel applicables à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

« **Forme du rapport d'examen limité du commissaire aux comptes**

« 26. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

« a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;

« b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

« c) Une introduction qui précise :

« – l'origine de sa nomination ;

« – la nature des comptes intermédiaires, individuels ou consolidés, le cas échéant condensés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;

« – l'entité dont les comptes font l'objet d'un examen limité ;

« – la période sur laquelle ils portent ;

« – et les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour établir les comptes intermédiaires et du commissaire aux comptes ;

« d) Un paragraphe décrivant les procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cadre de son examen limité ;

« e) La formulation de la conclusion du commissaire aux comptes ;

« f) La date du rapport ;

« g) Le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes ;

« h) La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaire aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

« **Conclusions formulées par le commissaire aux comptes**

« 27. Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires porte sur des comptes complets, présentés le cas échéant sous une forme consolidée, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

« 28. Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires porte sur des comptes condensés, présentés le cas échéant sous une forme consolidée, le commissaire aux comptes se prononce sur la conformité des comptes avec les principes qui leur sont applicables, définis dans le référentiel comptable.

« 29. Le commissaire aux comptes formule :

« – soit une conclusion sans réserve ;

- « – soit une conclusion avec réserve ;
- « – soit une conclusion défavorable ;
- « – soit une impossibilité de conclure.

« Conclusion sans réserve

« 30. Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des comptes intermédiaires qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

« Conclusion avec réserve

« 31. Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :

- « – lorsqu'il a identifié, au cours de l'examen limité des comptes intermédiaires, des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- « – ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes intermédiaires, et que :
- « – les incidences sur les comptes intermédiaires des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- « – la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

« Conclusion défavorable

« 32. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

- « – lorsqu'il a détecté, au cours de l'examen limité des comptes intermédiaires, des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :
- « – les incidences sur les comptes intermédiaires des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

« Impossibilité de conclure

« 33. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure :

- « – lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes, et que :
- « – les incidences sur les comptes intermédiaires des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- « – ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes intermédiaires de fonder son jugement en connaissance de cause.

« 34. Le commissaire aux comptes formule également une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

« Observations

« 35. Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

« 36. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes intermédiaires sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

« 37. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après la conclusion.

« 38. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation sur les informations fournies dans l'annexe :

- « – en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- « – en cas de changement de méthode survenu au cours de la période.

« Documentation

« 39. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions et permettant d'établir que son examen limité a été effectué selon la présente norme. »

Art. 17. – L'article A. 823-29 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 823-29. – La norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations

relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

« Introduction

« 01. Les articles L. 823-10, L. 225-235, L. 22-10-71 ou L. 226-10-1, L. 22-10-78 et L. 441-14 du code de commerce prévoient que le commissaire aux comptes procède à des vérifications spécifiques relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise, adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les diligences relatives :

- « – au rapport de gestion et aux autres documents sur la situation financière et les comptes ;
- « – aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise, dont les conclusions sont formulées dans le rapport sur les comptes.

« 03. Elle définit également l'incidence des éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées ainsi que la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences.

« Diligences relatives au rapport de gestion et aux autres documents sur la situation financière et les comptes adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

« 04. Les diligences du commissaire aux comptes portent, dans toutes les entités, sur le rapport de gestion et les autres documents sur la situation financière et les comptes adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou mis à leur disposition.

« Ces documents peuvent être :

- « – prévus par les textes légaux et réglementaires applicables à l'entité ;
- « – prévus par les statuts de l'entité ;
- « – ou établis à l'initiative de l'entité et communiqués au commissaire aux comptes avant la date d'établissement de son rapport sur les comptes.

« Diligences relatives aux informations sur la situation financière et les comptes

« 05. Les informations sur la situation financière et les comptes sont celles extraites des comptes ou qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes. Elles peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires et précisions portant sur ces comptes.

« 06. En application des articles R. 823-7 et D. 823-7-1 du code de commerce et afin :

- « – de faire état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations sur la situation financière et les comptes ;
- « – d'attester, dans les sociétés, de la sincérité des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce et de leur concordance avec les comptes annuels, et de présenter ses observations, le cas échéant ;
- « – le commissaire aux comptes :
 - « – vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission. Le cas échéant, il apprécie l'incidence éventuelle sur la sincérité des informations des réserves, du refus ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage de formuler dans le rapport sur les comptes.
 - « – vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

« Diligences relatives aux autres informations

« 07. Les autres informations sont celles qui ne sont pas extraites des comptes ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

« 08. Le commissaire aux comptes procède à la lecture des autres informations afin de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Il n'a pas à vérifier ces autres informations.

« Lorsqu'il procède à cette lecture, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments collectés au cours de l'audit et sur les conclusions auxquelles l'ont conduit les contrôles qu'il a menés.

« 09. En outre, lorsque l'entité est soumise aux dispositions de l'article L. 225-102-1 du code de commerce qui requiert des informations non financières, notamment sociales et environnementales, afin d'attester de l'existence de la déclaration prévue par cet article, il vérifie, en application de l'article L. 823-10 alinéa 4 du code de commerce, la présence :

- « – de la déclaration de performance extra-financière dans le rapport de gestion, ou,
- « – de la déclaration consolidée de performance extra-financière au sein des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion.

« Autres diligences »

« 10. Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents sur la situation financière et les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts.

« Diligences relatives aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise »

« 11. Les diligences du commissaire aux comptes portent sur les informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise prévu aux articles L. 225-37 ou L. 225-68 du code de commerce applicables aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions et aux sociétés européennes. Ces informations sont :

- « – présentées dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise joint au rapport de gestion ;
- « – ou fournies au sein d'une section spécifique du rapport de gestion, dans les sociétés anonymes à conseil d'administration qui ont fait ce choix.

« Diligences relatives aux rémunérations, avantages et engagements de toute nature »

« 12. Dans les sociétés mentionnées au paragraphe 11, dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés ou attribués aux mandataires sociaux ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, sont requises par l'article L. 22-10-9 du code de commerce. Afin d'attester, en application des articles L. 22-10-71 ou L. 22-10-78 et L. 823-10 alinéa 2 du code de commerce, de l'existence, de l'exactitude et de la sincérité de ces informations, le commissaire aux comptes vérifie la présence des informations requises et que celles-ci :

- « – concordent avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes ;
- « – concordent avec les éléments recueillis par la société auprès des sociétés qu'elle contrôle, lorsque des rémunérations, avantages ou engagements sont versés ou consentis par ces sociétés ;
- « – sont cohérentes avec la connaissance qu'il a acquise de la société à la suite des travaux menés au cours de sa mission.

« 13. Dans les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, il vérifie par ailleurs que les informations requises par l'article L. 22-10-8 ou l'article L. 22-10-26 ou L. 22-10-76 du code de commerce, concernant le projet de résolution relatif à la politique de rémunération des mandataires sociaux ont été fournies.

« Diligences relatives aux informations sur les éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange »

« 14. Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, afin de formuler en application des articles L. 22-10-71 ou L. 22-10-78 du code de commerce ses observations sur les informations mentionnées à l'article L. 22-10-11 du code de commerce relatives aux éléments que la société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, le commissaire aux comptes :

- « – vérifie la conformité de ces informations avec les documents et informations dont elles sont issues et qui lui ont été communiqués ;
- « – demande une déclaration de la direction confirmant lui avoir fourni l'ensemble des informations qu'elle a identifiées.

« Autres diligences »

« 15. Afin d'attester de l'existence des informations requises par les articles L. 225-37-4 et L. 22-10-10 du code de commerce, portant notamment sur le fonctionnement des organes d'administration et de direction de l'entité, le commissaire aux comptes vérifie leur présence au sein des informations sur le gouvernement d'entreprise.

« 16. Le commissaire aux comptes procède à la lecture des informations, autres que celles requises par les articles L. 22-10-9 et L. 22-10-11 du code de commerce, afin de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Il n'a pas à vérifier ces informations.

« Lorsqu'il procède à cette lecture, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments collectés au cours de l'audit et sur les conclusions auxquelles l'ont conduit les contrôles qu'il a menés.

« Incidence des éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées »

« 17. Si le commissaire aux comptes relève dans le rapport de gestion, dans les autres documents sur la situation financière et les comptes ou dans les informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise, des éléments qui pourraient constituer :

« a) Des inexactitudes, c'est-à-dire des informations qui ne concordent pas avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement des comptes, qui ne sont pas conformes avec les documents et informations dont elles sont issues, qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;

« b) Des irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;

- « Il s'en entretient avec la direction et, s'il l'estime nécessaire, met en œuvre d'autres procédures pour conclure :
- « – s'il existe effectivement une inexactitude ou une irrégularité dans le rapport de gestion, les autres documents sur la situation financière et les comptes ou les informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise ;
- « – s'il existe une anomalie significative dans les comptes ;
- « – s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

« 18. Si le commissaire aux comptes conclut à l'existence d'inexactitudes ou d'irrégularités, il demande à la direction les modifications nécessaires.

« 19. A défaut de modification par la direction, le commissaire aux comptes détermine si ces inexactitudes ou irrégularités sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou leur prise de décision et donc d'avoir une incidence sur son rapport sur les comptes.

« 20. Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les inexactitudes ou irrégularités non corrigées et les informe de l'incidence qu'elles peuvent avoir sur son rapport sur les comptes.

- « A défaut de correction, il en tire les conséquences éventuelles dans son rapport sur les comptes.

« Forme et contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise

- « 21. Dans le rapport sur les comptes annuels, cette 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 ;
- « – s'agissant des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels :
 - « – 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 gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
 - « – le cas échéant, l'attestation de la sincérité des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D. 441-6 du code de commerce et de leur concordance avec les comptes annuels et la formulation, le cas échéant, de ses observations ;
 - « – le cas échéant, l'attestation de la présence de la déclaration de performance extra-financière visée à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
 - « – la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
 - « – la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.
- « – s'agissant des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise :
 - « – l'attestation de l'existence des informations requises par les articles L. 225-37-4 et L. 22-10-10 et, le cas échéant, par l'article L. 22-10-9 du code de commerce ;
 - « – le cas échéant, l'attestation de l'exactitude et de la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés ou attribués à chaque mandataire social, fournies en application de l'article L. 22-10-9 du code de commerce ;
 - « – le cas échéant, les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la conformité des informations prévues à l'article L. 22-10-11 du code de commerce, relatives aux éléments que la société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, avec les documents dont elles issues et qui ont été communiqués au commissaire aux comptes ;
 - « – la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
 - « – la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.

« 22. Dans le rapport sur les comptes consolidés, la partie relative à la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion 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 consolidés des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;
- « – le cas échéant, l'attestation de la présence de la déclaration consolidée de performance extra-financière visée à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
- « – la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
- « – la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées. »

Art. 18. – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 27 juillet 2023.

Pour le ministre et par délégation :
Le directeur des affaires civiles et du sceau,
R. DECOUT-PAOLINI