



## **Services autres que la certification des comptes pour les entités d'intérêt public**

**Guide d'application établi par la CNCC – Département des Marchés Financiers et les Représentants des entreprises : AFEP, MEDEF, MiddleNext et ANSA**

<b>INTRODUCTION</b> .....	3
<b>I - LES GRANDS PRINCIPES</b> .....	4
1. Un changement de cadre conceptuel .....	4
2. Le champ d'application .....	4
3. Les grands principes déontologiques .....	5
i. Non association à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée.....	5
ii. Absence de risque d'auto-révision.....	5
iii. La représentation des intérêts de l'entité ou de ses dirigeants.....	6
4. La définition des services que peuvent rendre le commissaire aux comptes et son réseau .....	6
<b>II- LA MISE EN ŒUVRE DES SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES</b> .....	8
1. Les services autres que la certification des comptes. ....	11
2. Approbation par le comité d'audit des services autres que la certification des comptes – modalités pratiques.....	13
i. Champ d'application .....	13
ii. Procédure .....	16
3. Vérification par le commissaire aux comptes de son indépendance.....	19
i. Confirmation d'indépendance .....	19
ii. Respect du plafonnement des honoraires .....	21
4. Communication de la décision du comité d'audit au commissaire aux comptes.....	21
<b>Annexe 1 : Description des services habituellement fournis</b> .....	22
1. Audit .....	22
2. Examen limité .....	28
3. Attestations .....	34
4. Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité .....	37
5. Consultations.....	40
6. Prestations rendues lors de l'acquisition d'entités .....	43
7. Prestations rendues lors de la cession d'entreprises .....	47
8. Consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable.....	51
9. Prestations relatives aux informations sociales et environnementales.....	55
10. Lettre de confort .....	63
11. Rapports d'assurance divers .....	63

## AVERTISSEMENT

**Ce guide constitue une version provisoire qui sera mise à jour en fonction des dispositions définitives du code de commerce après ratification de l'ordonnance et prise en compte des amendements éventuels en cours de débats parlementaires dans le cadre de la loi Sapin II et après la publication du code révisé de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, qui devraient intervenir à l'automne 2016.**

**Les modifications qui pourraient en conséquence être apportées ultérieurement sont indiquées aux paragraphes concernés.**

## INTRODUCTION

Le règlement européen et la directive européenne 2014/56/UE transposée en droit français par l'ordonnance du 17 mars 2016 sont applicables depuis le 17 juin 2016 aux entités d'intérêt public (« EIP »). Ces textes européens ont pour objet d'harmoniser le contrôle légal des comptes au niveau européen et d'améliorer la qualité du commissariat aux comptes par un renforcement, notamment, de l'indépendance des auditeurs.

Ces textes permettent aux EIP de confier à leurs commissaires aux comptes ou aux membres de leur réseau, des prestations de services autres que la certification des comptes dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

- ces prestations ne sont pas interdites par l'article 5 du règlement européen, complété par le droit national ;
- les principes fondamentaux de comportement édictés par le code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes sont respectés,
- ces prestations font l'objet d'une approbation par le comité d'audit de l'entité, après analyse des risques en matière d'indépendance et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde envisagées.

L'approche introduite par le règlement européen qui délimite les prestations interdites se distingue de celle en vigueur jusqu'à présent en France (loi de sécurité financière de 2003) qui définissait les prestations permises.

Ce guide s'adresse aux EIP et à leurs commissaires aux comptes et vise à les aider à appréhender les nouvelles règles et à préciser leurs modalités d'application dans le cadre de leur mise en œuvre.

Il a une vocation essentiellement pratique. Il constitue un outil d'aide à l'approbation des services autres que la certification des comptes, en :

- explicitant les éléments du nouveau dispositif juridique et réglementaire mis en place,
- proposant des modalités de mise en œuvre, permettant aux entreprises, à leur comité d'audit et aux commissaires aux comptes de se conformer à la loi.

A noter que ce guide concerne uniquement les services rendus aux EIP françaises et aux entités appartenant à leur chaîne de contrôle et ne traite pas des services rendus aux entités appartenant à la chaîne de contrôle d'EIP étrangères.

Ce guide d'application a été préparé par le Département des Marchés Financiers de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC – DMF) et les représentants des entreprises : l'AFEP, le MEDEF, MiddleNext et l'ANSA.

## I - LES GRANDS PRINCIPES

### 1. Un changement de cadre conceptuel

La réforme modifie en profondeur l'article L. 822-11 du code de commerce et introduit de nouveaux articles qui définissent les services autres que la certification des comptes qui ne peuvent pas être fournis par le commissaire aux comptes ou son réseau.

Elle instaure des règles communes pour le commissaire aux comptes et son réseau (liste de services autres que la certification des comptes interdits par l'article 5.1 du règlement(UE)n°2014/537), que les prestations soient rendues à l'entité d'intérêt public dont les comptes sont certifiés, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne.

Elle distingue les prestations rendues au sein de l'Union européenne de celles rendues hors de l'Union européenne.

Elle interdit la nomination d'un commissaire aux comptes lorsque celui-ci ou son réseau a fourni certains services interdits au cours de l'exercice précédant le premier exercice à certifier.

Elle fixe un plafond d'honoraires pour les services autres que la certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes, plafond qui entrera en vigueur à compter du quatrième exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016.

### 2. Le champ d'application

#### **Entités dont le siège social est situé dans l'Union européenne**

La liste des services autres que la certification des comptes interdits établie en application de l'article 5 du règlement (UE) n°2014/537, complétée des services interdits affectant l'indépendance du commissaire aux comptes tels qu'énoncés dans le code de déontologie, s'applique aux :

- Entités EIP françaises dont les comptes sont certifiés,
- Entités présentes dans la chaîne de contrôle de l'EIP française, qu'il s'agisse de personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, lorsque le siège social de ces entités est situé dans l'Union européenne (i.e. toutes les entité(s) mère(s) et toutes les filiales au sein de l'UE),<sup>1</sup>

#### **Entités situées hors de l'Union européenne**

Pour les entités dont le siège social est situé hors de l'Union européenne, contrôlées au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce par l'EIP dont les comptes sont certifiés, la liste des interdictions irréfragables est limitée aux situations suivantes :

- Etre associé au processus décisionnel de l'entité auditée ; et
- Soit fournir des services de comptabilité ou de préparation de registres comptables et d'états financiers;
- Soit fournir des services de conception ou de mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information

---

<sup>1</sup> Ne s'applique pas aux filiales françaises non EIP d'EIP dont le siège social est situé dans un autre pays de l'Union.

financière, ou la conception et la mise en œuvre de systèmes d'information relatifs à l'information financière.

Pour les autres services, le commissaire aux comptes doit apprécier si son indépendance est éventuellement affectée par le service rendu, au regard des grands principes déontologiques de l'indépendance. Si son indépendance est affectée, il prend, le cas échéant, des mesures de sauvegarde afin d'atténuer les risques causés par cette prestation de services dans un pays tiers. S'il ne peut justifier que cette prestation de services n'influe ni sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit, soit la prestation de services ne peut être rendue, soit le commissaire aux comptes doit démissionner.

Il n'y a pas de liste de services interdits pour les entités dont le siège social est situé hors de l'Union européenne, qui contrôlent l'EIP dont les comptes sont certifiés. Le commissaire aux comptes doit toutefois réaliser une analyse risque/sauvegarde pour s'assurer que son indépendance n'est pas remise en cause.

### 3. Les grands principes déontologiques

Le commissaire aux comptes ou le membre de son réseau, avant de réaliser un service autre que la certification, doit s'assurer du respect des principes fondamentaux fixés par le code de déontologie. Ceux-ci s'analysent comme suit :

#### i. Non association à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée

Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée, quel que soit le service rendu. Cette interdiction vise tout service rendu plaçant le commissaire aux comptes ou le membre de son réseau en position de :

- contrôler, diriger ou superviser du personnel de l'entité auditée,
- assurer un rôle qui est de la responsabilité de la direction,
- prendre des décisions pour le compte de la direction.

Lorsque le commissaire aux comptes ou le membre du réseau fournit une prestation à l'entité dans le cadre de la réalisation d'un projet, il doit en particulier s'assurer que :

- a) la direction de l'entité désigne une personne qui dispose des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires à la supervision de la prestation évoquée ci-dessus,
- b) la personne ainsi désignée sera, en toute occasion, responsable des prises de décision pour le compte de l'entité.

#### ii. Absence de risque d'auto-révision

**Une situation d'auto-révision** est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau.

**Le risque d'auto-révision** est le risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes qui serait placé dans une situation d'auto-révision de nature à affecter la formation ou l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission.

Les services suivants sont interdits par le Règlement européen et le code de déontologie pour éviter les risques d'auto-révision pour lesquels il est considéré qu'il n'est pas possible de réduire les risques par des mesures de sauvegarde :

- Toute prestation de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- La comptabilité et la préparation des documents comptables ;
- L'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- La conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière.

En ce qui concerne les autres services porteurs d'un risque d'auto-révision, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les mesures de sauvegarde sont suffisantes.

### iii. La représentation des intérêts de l'entité ou de ses dirigeants

Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau de représenter les intérêts de l'entité ou de ses dirigeants. La représentation des intérêts de l'entité peut se concrétiser notamment par :

- la représentation de l'entité devant des juridictions civiles, pénales ou administratives,
- la négociation pour le compte de l'entité,
- ou encore la promotion de ses activités.

Un tel rôle, pour le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau, reviendrait à enfreindre les principes généraux de comportement professionnel définis par le code de déontologie : intégrité, impartialité, indépendance et absence de conflit d'intérêt. En effet, cette défense de la position de l'entité auditée pourrait amener un tiers extérieur à penser que l'objectivité du commissaire aux comptes est compromise.

## 4. La définition des services que peuvent rendre le commissaire aux comptes et son réseau

La loi distingue les services de certification des comptes, les services autres que la certification des comptes requis par les textes, ainsi que les autres services que peuvent rendre le commissaire aux comptes et les membres de son réseau.

La directive définit les services d'audit légal comme les services d'audit des comptes annuels et/ou consolidés. Elle ne donne pas plus de précisions. L'article L823 -18 du code de commerce, modifié par l'ordonnance, retient le terme distinct de certification des comptes qui doit donc être explicité.

Les services de certification des comptes comprennent l'ensemble des travaux non détachables de la certification, c'est-à-dire tous les travaux nécessaires à l'émission des rapports de certification sur les comptes et des rapports ou attestations devant être mis à disposition de l'assemblée générale ordinaire d'approbation des comptes.

Les services de certification des comptes comprennent ainsi :

- les travaux sur le contrôle interne qui concourent à l'émission de l'opinion, y compris lorsqu'ils sont requis du fait d'une cotation à l'étranger (par exemple travaux requis par la loi américaine Sarbanes-Oxley (SOX)),
- l'examen limité des comptes trimestriels ou semestriels,
- l'examen des conventions réglementées,

- la revue du rapport de gestion, ou du rapport financier annuel,
- la revue du document de référence,
- les travaux relatifs à la liasse de consolidation (cas d'une entité comprise dans une consolidation).

En revanche, sont exclus des services de certification des comptes et inclus dans les services autres que la certification des comptes requis des commissaires aux comptes par les textes, les services qui portent sur des opérations spécifiques initiées par l'entité ou sur des demandes spécifiques des régulateurs tels que :

- les travaux relatifs à l'émission de rapports à l'assemblée générale extraordinaire (rapports sur les opérations sur le capital - augmentations de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription, réduction du capital...),
- les travaux relatifs à une note d'opération ou à un prospectus en cas d'opération sur le marché (admission à la cotation de titres par exemple, émission de titres offerts au public...),
- les travaux qui pourraient être requis pour certaines catégories d'entreprises à la demande des régulateurs.

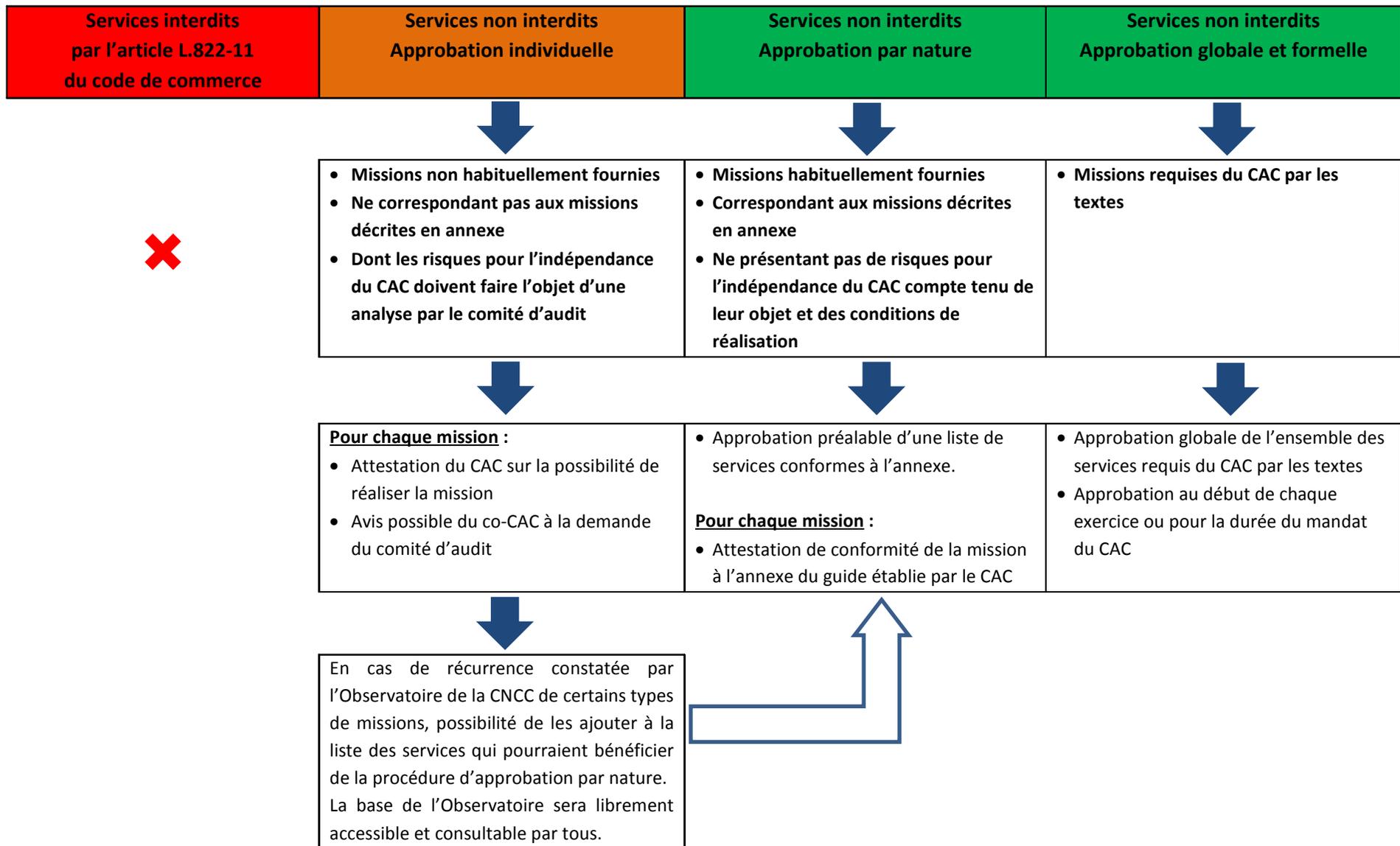
## II- LA MISE EN ŒUVRE DES SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES

### **Schéma général**

L'article L. 822-11-2 dispose que « les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci ».

Il est à noter que la procédure d'approbation s'applique à tous les services rendus par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, que les services soient rendus en France, dans l'Union européenne ou hors de l'Union.

Ni la directive ni le règlement n'imposent de dispositions détaillées sur la manière d'organiser l'approbation requise par le comité d'audit. Dans ce contexte, le schéma ci-dessous décrit le dispositif que les entreprises pourraient mettre en place pour répondre aux exigences nouvelles posées par les textes.



L'AFEP, le MEDEF, Middlednext et l'ANSA, d'une part, la CNCC, d'autre part se sont rapprochés afin de proposer un dispositif qui permette de mettre en œuvre les textes, en assurant les conditions de fluidité et de sécurité indispensables pour les commissaires aux comptes et les entreprises, ainsi que le respect des règles européennes, éventuellement complétées par le droit national.

Le dispositif proposé (cf. le schéma ci-avant) devrait permettre au comité d'audit de l'entité de se prononcer sur les services autres que de certification des comptes non interdits selon :

- une procédure d'approbation préalable par nature de mission pour les services habituellement fournis, correspondant aux missions décrites en annexe et ne présentant pas de risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes compte tenu de leur objet et de leurs conditions de réalisation. Il serait souhaitable que ces prestations récapitulées en annexe, puissent être complétées ultérieurement, lorsque la pratique aura fait apparaître un recours récurrent et légitime aux commissaires aux comptes ou aux membres de leur réseau pour de nouvelles prestations ne posant manifestement pas de problème, notamment au regard des principes déontologiques de la profession ;
- une procédure d'approbation individuelle pour les autres prestations non habituellement fournies, ne correspondant pas aux missions décrites en annexe et dont les risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes doivent faire l'objet d'une analyse par le comité d'audit.

En application de la procédure d'approbation par nature, le comité d'audit, ou l'organe exerçant des fonctions équivalentes, se prononce au vu :

- d'une attestation du commissaire aux comptes confirmant que la mission est conforme à l'annexe du guide.

En application de la procédure d'approbation individuelle, le comité d'audit, ou l'organe exerçant des fonctions équivalentes, se prononce au vu :

- d'une attestation du commissaire aux comptes documentant l'analyse permettant de conclure que le service respecte les principes déontologiques et règles précitées et que le CAC ou le membre du réseau peut réaliser la mission.

Concernant les services soumis à la procédure d'approbation individuelle, la CNCC mettra en place un Observatoire de la nature des prestations autres que la certification des comptes confiées à des commissaires aux comptes, accessible à tous.

## 1. Les services autres que la certification des comptes.

Dorénavant, suite à la réforme, tous les services qui ne sont pas interdits sont autorisés, sous réserve de l'approbation préalable du comité d'audit ou de l'organe exerçant des fonctions équivalentes.

Les services interdits sont définis par le règlement et le code de déontologie.

Le règlement définit dans son article 5.1 les services interdits qui sont les suivants :

- a. Les services fiscaux portant sur:
  - i. l'établissement des déclarations fiscales;
  - ii. l'impôt sur les salaires;
  - iii. les droits de douane;
  - iv. l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi;
  - v. l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi;
  - vi. le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé;
  - vii. la fourniture de conseils fiscaux;
- b. les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée;
- c. la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers;
- d. les services de paie;
- e. la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière;
- f. les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige;
- g. les services juridiques ayant trait à:
  - i. la fourniture de conseils généraux;
  - ii. la négociation au nom de l'entité auditée; et
  - iii. l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige;
- h. les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité auditée;
- i. les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité auditée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité auditée;
- j. la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité auditée;

- k. les services de ressources humaines ayant trait:
- i. aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent: – la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou – la vérification des références des candidats à ces fonctions;
  - ii. à la structuration du modèle organisationnel; et
  - iii. au contrôle des coûts.

Les interdictions du règlement seront complétées par des interdictions inscrites dans le code de déontologie.

Il est probable que les interdictions suivantes qui figurent dans le code de déontologie actuel seront maintenues dans le nouveau code en cours d'élaboration:

- I. Le maniement ou séquestre de fonds ;
- II. La tenue du secrétariat juridique ;
- III. La mission de commissariat aux apports et à la fusion ;
- IV. La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation.

#### **Mise en œuvre des options retenues par les Etats membres en application du règlement**

Les États membres peuvent autoriser la fourniture de services fiscaux et d'évaluation, sous réserve que les conditions suivantes soient respectées :

- pas d'effet direct ou effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés;
- documentation de l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés et explication de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit
- principes d'indépendance respectés par le commissaire aux comptes.

La rédaction actuelle de l'ordonnance prive d'effet ces options retenues par certains Etats membres car elle interdit au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau de réaliser ces prestations même dans les Etats membres où elles sont autorisées. Un amendement proposé par le Gouvernement a été déposé de façon à éviter que les interdictions que rajouterait la France et la non levée par elle des options aient un impact extraterritorial. Le présent guide sera mis à jour ultérieurement sur ce point en fonction du texte du code de commerce après ratification de l'ordonnance.

## 2. Approbation par le comité d'audit des services autres que la certification des comptes – modalités pratiques

La fourniture d'un service autre que la certification des comptes (SACC) est subordonnée, dans les cas et selon les modalités prévues par les nouvelles dispositions du code de commerce, à l'approbation du comité d'audit ainsi qu'à la vérification de son indépendance par le commissaire aux comptes.

La mise en œuvre de ces obligations impose de distinguer :

- Les missions relevant de la certification des comptes et les services autres que la certification (sur cette distinction, v. I,4);
- au sein des services autres que la certification : les services interdits et les services autorisés, ces derniers pouvant être requis par la loi ou non.

### i. Champ d'application

Aux termes de l'article L. 822-11-2 du code de commerce, est subordonnée à l'approbation du comité d'audit la fourniture des « *services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 [...] par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3* ».².

Le comité d'audit de l'EIP doit ainsi approuver la fourniture par le commissaire aux comptes ou son réseau d'un service autre que la certification à l' EIP. Mais il doit également, sauf exception, approuver la fourniture d'un tel service à une société qui contrôle l'EIP ou qui est contrôlée par elle, que celle-ci soit ou non elle-même une EIP, ce qui appelle des précisions en ce qui concerne :

- la notion de contrôle ;
- la mise en œuvre de la procédure en cas de fourniture d'un service autre que la certification à une société contrôlante ou contrôlée située hors de France ;
- la mise en œuvre de la procédure dans les groupes comprenant plusieurs EIP dotées d'un comité d'audit.

### **Notion de contrôle**³.

Pour la détermination du domaine de la procédure d'approbation, une société est considérée comme en contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

---

<sup>2</sup> Article L. 822-11-2 du code de commerce :

« *Les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci* ».

<sup>3</sup> La notion de contrôle est définie par application de l'article L. 233-3, I et II du code de commerce.

- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

Il y a en outre présomption de contrôle lorsque la société dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

### **Fourniture d'un SACC à une société contrôlante ou contrôlée située hors de France**

Le code de commerce impose la mise en œuvre de la procédure d'approbation pour les entités contrôlées ou contrôlantes de l'EIP, sans limitation territoriale. Le fait que le service soit fourni à une entité située hors de l'UE ne dispense pas, en tant que tel, le comité d'audit de l'EIP française de l'obligation d'approbation.

En revanche, le code de commerce exclut de l'obligation d'approbation certains types de services, en distinguant selon qu'ils sont rendus à des entités situées au sein de l'UE ou hors de l'UE.

#### a) Au sein de l'UE

La liste des services interdits fixée par le règlement étant complétée ou diminuée au choix des Etats membres, des listes variables coexistent au sein de l'UE (v. § *définition des services interdits*).

Le code de commerce définissant l'approbation au sein de l'UE par renvoi à l'article L. 822-11, II, la procédure d'approbation n'a vocation à s'appliquer que si le service est autorisé à la fois par la France et par l'Etat membre du siège de l'entité bénéficiaire.

Par conséquent, en cas de fourniture d'un service autre que la certification à une société contrôlant l'EIP française ou contrôlée par elle et située dans l'UE :

	SACC interdit par la loi de l'EM de l'entité bénéficiaire	SACC autorisé par la loi de l'EM de l'entité bénéficiaire
SACC interdit par la loi française	Interdiction de fournir le service	Interdiction de fournir le service <sup>4</sup>
SACC autorisé par la loi française	Interdiction de fournir le service <sup>5</sup>	Fourniture du service autorisée et subordonnée à l'approbation du comité de l'EIP française

Ainsi, la France a choisi de rendre extraterritoriale sa liste de services interdits. Les services interdits par le code de commerce ne peuvent être fournis à une autre entité du groupe dont le siège social serait situé sur le territoire d'un autre Etat membre et cela, quand bien même cet Etat membre autoriserait la fourniture de ce service (ex : services fiscaux en Allemagne). Par conséquent, en application de la loi française, le commissaire aux comptes et les membres de son réseau ne peuvent fournir aux entités contrôlantes ou contrôlées situées sur le territoire d'un Etat membre que les services autorisés par la législation française, dont la

<sup>4</sup> La solution résulte d'une interprétation littérale de l'article L. 822-11, II du code de commerce, mais l'on peut s'interroger sur sa mise en œuvre qui suppose de faire appliquer à l'étranger une interdiction française. (v. § *mise en œuvre des options*)

<sup>5</sup> Un membre du réseau ne saurait fournir un service interdit par la loi du pays du siège social de l'entité bénéficiaire.

fourniture est alors soumise à l’approbation du comité d’audit de l’EIP dont les comptes sont certifiés. L’amendement de l’ordonnance proposé par le gouvernement devrait permettre de supprimer cet impact extraterritorial de l’ordonnance. Le guide sera revu sur ce point en fonction du texte du code de commerce après ratification de l’ordonnance.

b) Hors UE

La procédure d’approbation n’est pas requise pour la fourniture des services visés à l’article L. 822-11-1, I, c’est-à-dire des services interdits par la législation française mais qui peuvent être fournis par le réseau à une entité contrôlée située hors de l’UE à condition pour le commissaire aux comptes de mettre en œuvre les mesures de sauvegarde prévues par le règlement européen<sup>6</sup>.

On notera que cette exclusion de la procédure d’approbation ne vise que les entités contrôlées situées hors de l’UE. Les mêmes services qui seraient rendus à une entité contrôlante dont le siège serait situé hors de l’UE devraient faire l’objet de la procédure d’approbation.

Par conséquent, en cas de fourniture d’un service autre que la certification à une société contrôlant l’EIP française ou contrôlée par elle et située hors de l’UE – sous réserve que le service soit autorisé par la législation dans laquelle se situe l’entité contrôlée ou contrôlante - :

	Le SACC est rendu à une <b>entité contrôlée</b> située dans un pays tiers	Le SACC est rendu à une <b>entité contrôlante</b> située dans un pays tiers
S’il était rendu en France ou en UE, le SACC serait <b>autorisé</b> par la législation française	La fourniture du service doit être approuvée	La fourniture du service, en l’état des textes, n’est pas exclue de la procédure d’approbation
S’il était rendu en France ou en UE, le SACC serait <b>interdit</b> par la législation française	La fourniture du service n’a pas à être approuvée et est subordonnée aux mesures de sauvegarde du règlement, sauf exceptions <sup>7</sup>	La fourniture du service, en l’état des textes, n’est pas exclue de la procédure d’approbation

**Fourniture d’un SACC dans les groupes comprenant plusieurs EIP dotées d’un comité d’audit**

[les développements ci-dessous sont susceptibles d’être modifiés du fait du texte du code de commerce résultant de la loi Sapin 2]

L’utilisation de l’exemption prévue par l’article L. 823-20, 5° du code de commerce étant au choix des entreprises, plusieurs EIP d’un même groupe peuvent se trouver dotées d’un comité d’audit.

<sup>6</sup> A noter cependant que les services qui supposent d’être associés à la gestion ou à la prise de décision de l’entité auditée, et, de fournir des services de comptabilité et de préparation de registres comptables et d’états financiers ou de conception ou de mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l’information financière, ou de conception et mise en œuvre de systèmes d’information relatifs à l’information financière ne peuvent pas faire l’objet de mesure de sauvegarde et compromettent systématiquement l’indépendance du CAC.

Dans cette hypothèse, en l'état actuel des textes, la fourniture d'un SACC à l'une des entités du groupe peut relever de l'approbation de plusieurs comités. Il en irait ainsi par exemple dans le cas d'un SACC fourni à la société contrôlante par un membre du réseau du commissaire aux comptes d'une société contrôlée. Ce service devrait être approuvé par le comité d'audit de la société contrôlante et celui de la société contrôlée. Dans le cadre de l'examen parlementaire du projet de loi dit Sapin 2, un amendement a toutefois été proposé, qui permettrait de centraliser la procédure d'approbation au niveau du comité d'audit d'une seule entité.

En l'état actuel des textes, les schémas d'approbations multiples conduisent à superposer les contraintes de listes interdites pour les cas de groupes ayant plusieurs EIP au sein de l'UE (sur l'évolution éventuelle de la territorialité des interdictions qui pourrait résulter de l'adoption du projet de loi Sapin 2, v. partie sur la définition des services interdits). Selon les transpositions dans le droit des différents Etats membres, un service pouvant être autorisé en France par le comité d'audit de l'EIP mère pourrait ne pas recevoir l'approbation du comité d'audit de l'EIP fille, la liste de services interdits de l'Etat membre du siège de la fille prohibant le service concerné. Ainsi, en l'absence de dispositions homogènes compte tenu des interdictions supplémentaires édictées par les différents Etat membres et des différentes options retenues par les Etats membres, il est nécessaire d'analyser les services interdits applicables aux différentes entités du groupe en fonction de leurs lieux d'implantation dans l'UE et des choix de transposition des Etats membres correspondants.

Dans ce cadre, les groupes comprenant plusieurs EIP au sein de l'UE peuvent également décider d'adopter une liste unique de services autres que la certification autorisés. Si cette solution a l'avantage de la simplicité, elle a comme inconvénient de réduire le champ des possibles en terme de services autorisés, appliquant à toutes les entités du groupe des interdictions qui peuvent ne concerner que certaines d'entre elles.<sup>7</sup>

## ii. Procédure

Qu'ils soient européens ou français, les textes ne précisent pas le schéma que doit emprunter la procédure d'approbation à mettre en œuvre préalablement<sup>8</sup> à la fourniture d'un service autre que la certification.

L'organisation de la procédure d'approbation relève donc de la responsabilité de chaque EIP concernée.

### **Procédure applicable aux services autres que la certification requis par les textes**

La procédure d'approbation est requise pour la fourniture de tous les services autres que la certification<sup>9</sup>, en ce compris les services dont la réalisation par un CAC est imposée par la loi (par exemple, rapport du commissaire aux comptes émis en cas d'augmentation de capital...), alors même que le comité d'audit n'a pas la faculté d'en désapprouver la fourniture par un CAC.

---

<sup>7</sup> Ainsi, si l'on imagine une EIP mère française ayant une filiale EIP belge et une filiale EIP espagnole, ce procédé conduit à appliquer à tout le groupe la combinaison des interdictions françaises, belges et espagnoles. On applique alors à la filiale espagnole les interdictions relevant de la réglementation belge, alors que la filiale espagnole n'est pas dans la chaîne de contrôle de la filiale belge et réciproquement, pour les interdictions espagnoles appliquées à la filiale belge.

<sup>8</sup> L'obligation de mettre en œuvre la procédure d'approbation préalablement à la fourniture du service, qui n'est pas mentionnée explicitement dans les textes mais résulte des termes employés et de l'économie générale du dispositif, est confirmée par le considérant n° 9 du règlement, aux termes duquel « un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit devrait pouvoir fournir des services autres que d'audit, qui ne sont pas interdits au sens du présent règlement, si la fourniture de ces services a été préalablement approuvée par le comité d'audit [...] ».

<sup>9</sup> Pour mémoire, les services autres que la certification ne comprennent pas les services non détachables de la certification des comptes (cf définition §I.4), ces derniers n'ont donc pas à être approuvés.

Dès lors que la fourniture de ces services est imposée par la loi et que leur réalisation n'a pas à être prise en compte dans le calcul du plafonnement des honoraires, une approbation globale aux termes de laquelle le comité d'audit approuverait l'ensemble des services requis par la loi à réaliser au cours de l'exercice peut être adoptée au début de chaque exercice. Il peut également être envisagé d'approuver la fourniture de ces services obligatoires pour la durée du mandat.

### **Procédure applicable aux autres services**

Il appartient au comité d'audit d'organiser la procédure d'approbation dans sa charte ou son règlement intérieur.

Deux schémas d'approbation paraissent envisageables :

- une approbation préalable par nature de mission, par laquelle le comité d'audit autoriserait dans leur principe la fourniture de certaines catégories de services dès lors qu'ils satisfont à certaines conditions.

Il peut être envisagé que les services de l'entité, sous la responsabilité de la direction générale, vérifient, à l'occasion de la fourniture d'un service, que celui-ci entre dans le champ de l'approbation par nature. A défaut, une approbation individuelle devrait être mise en œuvre. Cette approbation préalable par nature paraît particulièrement adaptée aux services qui ne soulèvent *a priori* pas de difficultés en ce qui concerne l'indépendance du commissaire aux comptes : les services qui sont sans incidence sur l'indépendance des commissaires aux comptes car ils sont habituellement fournis et ne présentent pas de risques potentiels pour l'indépendance du CAC compte tenu de leur objet et des conditions de leur réalisation. Une liste indicative de ces services, non limitative, figure en annexe.

Il appartient au comité d'audit de formaliser à cette occasion ses conclusions, aux termes desquelles la nature des missions autorisées ne met pas en cause l'indépendance du commissaire aux comptes et de décider s'il donne une durée de validité à cette analyse (par exemple à réexaminer en début de chaque exercice) ou s'il acte ce principe pour la durée du mandat.

A titre d'illustration, les services suivants pourraient relever de l'approbation par nature, le comité pouvant, s'il le juge opportun, établir des distinctions par zone géographique ou fixer des seuils quantitatifs :

	France	UE	Hors UE	Seuil par mission le cas échéant	Cumul annuel
<p><b>Services habituellement fournis et n'affectant pas l'indépendance du CAC</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- audit<sup>10</sup></li> <li>- examen limité<sup>11</sup></li> <li>- constats à l'issue des procédures convenues avec l'entité</li> <li>- attestations</li> <li>- consultations</li> <li>- prestations rendues lors de l'acquisition d'entités</li> <li>- prestations rendues lors de la cession d'entités</li> <li>- consultation sur le contrôle interne</li> <li>- prestations relatives aux informations sociales et environnementales<sup>12</sup></li> <li>- lettre de confort dans le cadre d'opérations de marché</li> <li>- rapport d'assurance / procédures convenues portant sur des processus de contrôle interne (ISAE 3402)</li> </ul>					

- une approbation préalable individuelle, qui devrait être fournie à l'occasion de la fourniture d'un service déterminé ;

Le comité d'audit doit se prononcer après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

Le comité d'audit peut prévoir la réalisation d'une synthèse annuelle par la direction générale de la mise en œuvre des lignes directrices qu'il a établies, qui peut s'appuyer sur l'attestation d'indépendance annuelle du commissaire aux comptes incluse dans le rapport complémentaire au comité d'audit.

<sup>10</sup> Autre que les services de certification des comptes.

<sup>11</sup> Autre que les services de certification des comptes.

<sup>12</sup> A noter que l'annexe précisera le domaine de cette mission pour ne reprendre que les missions limitativement prévues par l'ancienne NEP : certification OTI ou mission volontaire entrant dans le champ de travaux d'attestation, de consultation ou de constats résultant de procédures convenues ; toute mission qui porterait sur un champ plus large devrait faire l'objet d'une analyse ad hoc de l'effet sur l'indépendance par le comité d'audit.

### 3. Vérification par le commissaire aux comptes de son indépendance

#### i. Confirmation d'indépendance

Au-delà de l'attestation d'indépendance annuelle prévue par l'article 6 du règlement européen, le commissaire aux comptes doit s'assurer, pour chaque mission envisagée par lui ou par son réseau, que le service autre que la certification n'est pas interdit et que sa réalisation ne remet pas en cause son indépendance à l'égard de la société dont les comptes sont certifiés.

La documentation de la vérification de son indépendance par le commissaire aux comptes peut prendre plusieurs formes, selon les services en cause :

- Pour les services requis par la législation de l'UE ou par une disposition législative ou réglementaire française, étant donné qu'ils ne peuvent pas affecter l'indépendance du commissaire aux comptes et ne sont pas pris en considération dans le calcul du plafonnement des honoraires, le commissaire aux comptes peut se contenter d'indiquer le texte au titre duquel est fournie la prestation ;
- Pour les services qui peuvent faire l'objet de la procédure d'approbation par nature par le comité d'audit, la confirmation d'indépendance peut consister pour le commissaire aux comptes à indiquer le fait que la prestation fournie respecte strictement, tant dans son champ que dans la nature des travaux menés, le champ des services qui sont habituellement fournis et sans incidence sur l'indépendance.
- Dans les autres cas, le commissaire aux comptes doit réaliser une analyse de compatibilité du service au regard des interdictions prévues par les textes ainsi que des principes fondamentaux d'indépendance dictant l'exercice professionnel de ses missions, notamment les principes interdisant l'immixtion dans la gestion, l'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, la représentation des intérêts de la société et l'auto-révision.

La confirmation d'indépendance que le commissaire aux comptes pourra adresser à l'entité pourra prendre la forme suivante:

Formulaire de confirmation d'indépendance relatif aux services autres que la certification des comptes - Groupe xxx

Firme d'audit réalisant la prestation		
Associé local		
Associé signataire de l'EIP		
		Effet sur le plafonnement, le cas échéant
Entité bénéficiaire de la prestation / Pays du siège social	-	
Entité EIP mère dont xxxx est CAC	-	O/N
Autre(s) EIP du groupe dont xxx est CAC	-	O/N
Entité EIP mère "ultime" dont xxxxx est CAC	-	O/N
Montants des honoraires (en Euros) de la prestation		

Description des travaux	
-------------------------	--

<b>La prestation est requise par la législation</b>	O/N
Texte au titre duquel la prestation est réalisée	
<b>Prestation ayant fait l'objet d'une approbation préalable par nature</b>	O/N
Confirmation d'indépendance du CAC	La mission est conforme, en son objet, son champ et l'organisation des travaux mis en œuvre aux missions pouvant faire l'objet d'une approbation par nature (préciser l'objet)
<b>Prestation faisant l'objet d'une approbation individuelle</b>	(O/N)
La prestation est autorisée en conformité avec le Règlement Européen et le Code de déontologie des CAC - Prestation n'appartenant pas à la liste des services interdits - Voir confirmation détaillée annexée	(O/N)
L'analyse de compatibilité de la prestation avec le statut de CAC de l'EIP / des EIP du groupe a été documentée	(O/N)
En particulier, la prestation n'affecte pas l'indépendance de xxxxx concernant les risques liés à:	
- l'auto-révision	(O/N)
- l'accomplissement d'actes de gestion	(O/N)
- la défense ou la représentation des intérêts de l'entité	(O/N)
Compatibilité de la prestation au regard des règles "locales" si xxxxx est auditeur de l'entité bénéficiaire	(O/N)
Confirmation d'indépendance du CAC	La prestation n'affecte pas l'indépendance de XXXX au regard de son statut de CAC

## ii. Respect du plafonnement des honoraires

Dans le cadre de la vérification de son indépendance, le commissaire aux comptes devra mettre en œuvre les moyens nécessaires pour lui permettre de suivre le respect de la limite prévue par l'article L. 823-18 du code de commerce, qui prévoit que le total des honoraires facturés par le commissaire aux comptes pour les services autres que la certification fournis à l'entité d'intérêt public, ou à la personne qui la contrôle ou est contrôlée par elle, ne doit pas excéder 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle (étant précisé que les services autres que la certification qui sont requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou réglementaire sont exclus de ce calcul). Ce dispositif entre en vigueur à compter du quatrième exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016, la limite de 70% ne pouvant être calculée avant que le montant des 3 années d'honoraires nécessaires à la détermination du dénominateur ne soit connu (i.e. à compter de l'exercice 2020 pour une entreprise clôturant ses comptes le 31 décembre).

La formule de calcul du plafonnement peut se résumer comme suit :

*[Total des honoraires du CAC – honoraires de certification des comptes – honoraires relatifs aux services requis par la législation nationale ou européenne] / [moyenne 3 ans honoraires de certification des comptes du CAC]*

Une confirmation du respect de cette limite doit également être incluse dans la déclaration annuelle d'indépendance du commissaire aux comptes.

## 4. Communication de la décision du comité d'audit au commissaire aux comptes

Dans le cadre de la procédure d'approbation par nature, une fois cette approbation donnée par le comité d'audit, les services de l'entreprise peuvent être chargés de vérifier que la mission envisagée est conforme à l'annexe du présent guide, et après réception de l'attestation du commissaire aux comptes, confirmer au commissaire aux comptes que la mission est approuvée.

Dans le cadre de la procédure d'approbation individuelle, après réception de l'attestation du commissaire aux comptes, la décision du comité d'audit est communiquée au commissaire aux comptes au plus tard lors de la signature de la lettre de mission lorsque l'EIP est bénéficiaire du service.

Lorsqu'il s'agit d'une prestation fournie par le réseau du commissaire aux comptes à une entité contrôlée par l'EIP ou qui la contrôle, il convient de mettre en place une procédure entre l'EIP et son commissaire aux comptes, afin que celui-ci puisse transmettre aux membres de son réseau l'approbation du comité d'audit de l'EIP, en amont de la fourniture de la prestation.

## Annexe 1 : Description des services habituellement fournis

### Attention

Les anciennes DDL reprises aux points 1 à 9 de cette annexe ayant été abrogées par la réforme n'ont plus valeur de normes d'exercice professionnel mais sont reproduites dans cette annexe parce qu'elles identifient des services habituellement fournis et ne présentant pas de risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes compte tenu de leur objet et des conditions de réalisation et peuvent ainsi bénéficier d'un schéma d'approbation préalable par nature de mission par le comité d'audit. Il convient de noter que certaines références au code de commerce incluses dans ces anciennes normes ne sont par ailleurs plus valides.

### 1. Audit<sup>13 14</sup>

#### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de délivrer des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'audit lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une opinion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites inhérentes à l'audit, qualifiée par convention d'« assurance raisonnable », que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'audit demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet audit.

#### Conditions requises

---

<sup>13</sup> Autre que la certification des comptes

<sup>14</sup> Ancienne NEP -9010

5. Le rapport d'audit que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

#### Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'audit

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes,

accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments des comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'audit demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit.

#### **Contexte de la demande**

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'audit demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'audit sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'audit, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification des comptes, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes annuels et consolidés et à la justification des appréciations.

19. Lorsque l'audit demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique ces normes au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'audit à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur son opinion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'audit est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'audit sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet

d'un audit, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce.

### **Formulation de l'opinion**

23. A l'issue de son audit, le commissaire aux comptes formule son opinion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'audit porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle telle que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à son avis ces comptes présentent, ou non, sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine, la situation financière, le résultat des opérations de l'entité ou du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, et notamment lorsque l'audit porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, il déclare qu'à son avis les informations financières ont été établies, ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une opinion favorable sans réserve ;
- ou une opinion favorable avec réserve ;
- ou une opinion défavorable ;
- ou une impossibilité de formuler une opinion.

#### **Opinion favorable sans réserve**

27. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable, sans réserve, lorsque l'audit des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### **Opinion favorable avec réserve**

28. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les informations financières des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;

- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes précise dans ce cas les motifs de la réserve pour désaccord. Il quantifie au mieux les incidences des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

29. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion ;
- que les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### **Opinion défavorable**

30. Le commissaire aux comptes formule une opinion défavorable :

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

31. Le commissaire aux comptes précise les motifs de l'opinion défavorable. Il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les informations financières des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

#### **Impossibilité de formuler une opinion**

32. Le commissaire aux comptes exprime son impossibilité de formuler une opinion :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion, et que :
- soit les incidences sur les informations financières 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 informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

33. Le commissaire aux comptes exprime également une impossibilité de formuler une opinion lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

## Observations

34. Lorsqu'il émet une opinion favorable sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

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

36. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct, inséré après l'opinion.

37. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

## Forme du rapport délivré

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

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'audit ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une opinion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'audit ;
- l'opinion du commissaire aux comptes ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

## Co-commissariat aux comptes

39. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

40. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;  
de leur en communiquer une copie.

## 2. Examen limité<sup>15 16</sup>

### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de réaliser des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'examen limité lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une conclusion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir une « assurance modérée », c'est-à-dire une assurance moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes, que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'examen limité demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet examen limité.

---

<sup>15</sup> Autre que la certification des comptes

<sup>16</sup> Ancienne NEP-9020

## Conditions requises

5. Le rapport d'examen limité que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

### Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'examen limité

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'examen limité sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis pour un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité, mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments de comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

#### **Contexte de la demande**

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'examen limité demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'examen limité sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'examen limité, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique cette norme au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'examen limité à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur sa conclusion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'examen limité est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance modérée que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'examen limité sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec :

- les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- les comptes intermédiaires dont l'examen limité par le commissaire aux comptes est réalisé en application de dispositions légales ou réglementaires.

#### **Formulation de la conclusion**

23. A l'issue de son examen limité, le commissaire aux comptes formule sa conclusion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'examen limité porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle tel que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le fait que les comptes présentent sincèrement le patrimoine, la situation financière ou le résultat des opérations, de l'entité, du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, il déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la conformité des informations financières au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une conclusion sans réserve ;
- ou une conclusion avec réserve ;
- ou une conclusion défavorable ;
- ou une impossibilité de conclure.

#### **Conclusion sans réserve**

27. Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### **Conclusion avec réserve**

28. Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :

- lorsqu'il a identifié au cours de l'examen limité 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 ;

et que :

- les incidences sur les informations financières 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 informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### **Conclusion défavorable**

29. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

- lorsqu'il a détecté au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

et que :

- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### **Impossibilité de conclure**

30. 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 ;

et que :

- les incidences sur les informations financières 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 informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

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

#### **Observations**

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

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

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

35. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

#### **Forme du rapport délivré**

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

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'examen limité ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une conclusion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'examen limité ;
- la conclusion du commissaire aux comptes ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

#### **Co-commissariat aux comptes**

37. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

38. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ; de leur en communiquer une copie.

### 3. Attestations <sup>17</sup>

#### Introduction

01. Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières.

02. Le commissaire aux comptes peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

03. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut délivrer l'attestation demandée, et les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire.

#### Conditions requises

04. Les attestations que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière tels qu'énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

05. Lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

06. Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

---

<sup>17</sup> Ancienne NEP-9030

07. Les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre une attestation sont relatives à l'entité ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

08. Le commissaire aux comptes s'assure :

- que la demande d'attestation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués.

Pour cela, il se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de la demande.

09. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

10. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

11. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

12. Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.

13. Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

14. Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- vérifier la conformité de ces informations avec, notamment :
  - les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
  - les dispositions des statuts ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les éléments du contrôle interne de l'entité ;
  - les décisions de l'organe chargé de la direction ;

- les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

15. Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

16. Il s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

#### **Forme de l'attestation délivrée**

17. L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

18. L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

19. Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité.

#### **Documentation**

20. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect des normes d'exercice professionnel.

Pour cela, il applique les principes décrits dans la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

## Co-commissariat aux comptes

21. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes.

22. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit l'attestation :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation ;

de leur communiquer une copie de son attestation

## 4. Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité<sup>18</sup>

### Introduction

01. L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en œuvre sur des sujets déterminés en lien avec les comptes.

Elle peut demander à son commissaire aux comptes de mettre en œuvre ces procédures de contrôle.

Ces procédures, définies en accord entre l'entité et le commissaire aux comptes, sont dénommées « procédures convenues » et donnent lieu à l'établissement d'un rapport.

02. L'entité demande la réalisation de procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont rapportés.

Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

Le rapport présentant les constats qui résultent de la mise en œuvre des procédures convenues n'est pas destiné à être rendu public par l'entité.

03. Le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie, notamment celles rappelées au paragraphe 09 ci-après, sont respectées.

---

<sup>18</sup> Ancienne NEP-9040

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues, les travaux qu'il réalise et la formulation des constats qui en découlent.

#### Conditions requises

05. Les constats sont réalisés à la demande de l'entité.

06. Les procédures convenues sont mises en œuvre en utilisant tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les procédures convenues ne peuvent porter que sur :

- des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes de l'entité, selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- des informations, des données ou des documents de l'entité ayant un lien avec la comptabilité ou avec les données sous-tendant la comptabilité ;
- des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

08. Le commissaire aux comptes peut réaliser des constats résultant de procédures convenues relatifs à l'entité elle-même, à une entité qui la contrôle ou à une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

09. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent, notamment, la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction, la mise en œuvre de toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués et la prise en charge même partielle d'une prestation d'externalisation.

10. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les procédures, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

11. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### Travaux du commissaire aux comptes

12. Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;

- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.

13. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée, qui comporte les éléments décrits au paragraphe 12 de la présente norme.

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

#### **Forme du rapport**

15. Le commissaire aux comptes, qui n'a pas défini lui-même les procédures à mettre en œuvre et ne peut pas connaître les conclusions qui pourraient être tirées de ses constats, précise clairement dans son rapport la portée et les limites de son intervention afin que les constats relatés dans son rapport ne puissent pas donner lieu à une interprétation inappropriée.

16. Le rapport comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'un rapport de constats résultant de procédures convenues ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- un exposé sommaire du contexte de l'intervention ;
- l'identification des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne de l'entité sur lesquels portent les procédures convenues ;
- la description des procédures mises en œuvre et la mention que celles-ci correspondent aux procédures convenues avec l'entité et ne constituent ni un audit ni un examen limité ;
- la formulation des résultats sous forme de constats ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport émis ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

#### **Documentation**

17. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les constats qui en résultent.

18. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

#### Co-commissariat aux comptes

19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie du rapport.

## 5. Consultations<sup>19</sup>

### Introduction

01. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à délivrer, à la demande de cette dernière, des consultations sur des sujets en lien avec les comptes et l'information financière.

02. Le commissaire aux comptes peut délivrer des consultations si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées, notamment celles visées à l'article 10 dudit code qui interdisent au commissaire aux comptes :

- de se mettre dans la position d'avoir à se prononcer, dans sa mission de certification, sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- et de prendre en charge, même partiellement, une prestation d'externalisation.

03. La consultation permet de donner un avis ou de fournir des éléments d'information. Elle nécessite la mise en œuvre de travaux non requis pour la mission de certification. Les avis peuvent être assortis de recommandations qui contribuent à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière. Elle est destinée à l'usage propre de l'entité.

---

<sup>19</sup> Ancienne NEP-9050

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la consultation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme sous laquelle celle-ci sera communiquée à l'entité.

#### Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes intervient à la demande de l'entité, à partir des éléments d'information que celle-ci lui communique et dans le contexte particulier qui lui est présenté.

06. La consultation porte sur les comptes ou l'information financière.

Elle a pour objet :

- de donner un avis sur un projet de traduction comptable proposé par l'entité, au regard d'un référentiel comptable donné, pour une opération réalisée ou envisagée ;
- ou de donner un avis sur les conséquences d'une opération en matière d'informations financières ou comptable en fonction des différentes modalités de réalisation envisagées et décrites par l'entité au regard de textes, projets de texte ou pratiques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables d'un manuel de principes ou de procédures comptables, d'un plan de comptes ou d'un format de liasse de consolidation, établis par l'entité, y compris à l'état de projet ;
- ou de donner un avis sur la démarche définie par l'entité pour mettre en œuvre un référentiel comptable ou pour procéder à l'identification des divergences entre les normes appliquées par l'entité ou le groupe et de nouvelles normes applicables. Cette intervention ne peut consister à participer à la rédaction de procédures ou à l'établissement de données ou de documents, ou à leur mise en place ;
- ou de donner un avis sur la traduction chiffrée d'informations financières prévisionnelles, compte tenu du processus défini par l'entité pour les élaborer et des hypothèses qui les sous-tendent ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, des projets de texte, des pratiques ou des interprétations, applicables à une situation ou un contexte particulier, contribuant à la bonne compréhension par l'entité des règles, méthodes et principes ou de ses obligations ;
- ou d'informer les responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, d'un projet de texte ou de pratiques.

07. La consultation peut concerner l'entité elle-même, une entité qui la contrôle ou une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

08. Le commissaire aux comptes s'assure que l'entité a réalisé une analyse préalable de l'opération dans son contexte.

09. La consultation ne comporte pas d'appréciation sur l'opportunité de l'opération objet de la consultation ou sur son montage juridique, fiscal et financier ou sur la possibilité de réalisation des prévisions.

10. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que le sujet de la consultation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de sa consultation sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

11. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

12. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

13. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

14. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

15. Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

#### **Forme de la consultation**

16. La consultation du commissaire aux comptes est formalisée dans un document daté et signé.

17. Le commissaire aux comptes établit un document qui comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'une consultation ;
- l'identité du destinataire de la consultation au sein de l'entité ;
- le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- l'exposé du contexte (question posée, éléments d'information communiqués et limitation du domaine couvert) ;
- un rappel des rôles respectifs de l'entité et du commissaire aux comptes, précisant notamment qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de participer à la décision de procéder ou non à l'opération envisagée ou de choisir le traitement comptable, qui relève de l'entité ;
- le corps de la consultation incluant, selon le cas :
  - son analyse de la situation et des faits, avec, le cas échéant, les références aux textes légaux et réglementaires ou à la doctrine, ainsi qu'une synthèse, son avis ou ses recommandations éventuelles ;

- les éléments d'information sur les textes qui font l'objet de la demande de l'entité ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites de la consultation, précisant notamment que celle-ci vise seulement le cas d'espèce et le contexte décrits et qu'elle a été établie sur la base des textes, projets de texte ou pratiques existant à la date de son établissement ;
- la date du document ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

#### Documentation

18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier la consultation, les documents obtenus de l'entité et les autres éléments sur lesquels il a fondé sa consultation.

#### Co-commissariat aux comptes

19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de la consultation.

## 6. Prestations<sup>20</sup> rendues lors de l'acquisition d'entités

### Introduction

01. Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité, peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences d'acquisition ».

02. Pour les besoins de la présente norme, l'entité dont l'acquisition est envisagée est dénommée « cible ». La « cible » peut désigner une ou plusieurs entreprises, ou une ou plusieurs branches d'entreprises. L'acquisition peut porter sur tout ou partie des titres de la « cible ». Elle peut correspondre à une prise de participation complémentaire.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

---

<sup>20</sup> Ancienne NEP-9060

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à intervenir dans une « cible », les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

#### Conditions requises

05. Sous réserve de l'accord de la « cible », le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de la « cible » ou sur les données qui les sous-tendent :

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
- des consultations ;
- un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte d'acquisition portent :

- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible », selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- sur des informations, données ou documents fournis par la « cible » ayant un lien avec la comptabilité, ou les données sous-tendant celle-ci ;
- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de la « cible ».

08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte d'acquisition ont pour objet :

- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve la « cible » ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de la « cible » ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables ou aux règles appliquées par l'entité des règles appliquées par la « cible », éventuellement décrites dans un manuel de principes ou de procédures comptables ou dans un plan de comptes établi par la « cible » ;
- ou de donner un avis sur les conséquences de l'acquisition envisagée en matière comptable ou d'information financière ;

- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de texte, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de l'acquisition, qui portent sur les comptes ou l'information financière.

Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

09. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible » dans les conditions requises aux paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

10. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si l'acquisition est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

11. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :

- à la recherche d'entités à acquérir ;
- au tri des cibles potentielles ;
- à la préparation de comptes pro forma ou prévisionnels ;
- à la représentation de l'acquéreur dans la négociation du contrat d'acquisition ;
- à la gestion administrative de la transaction ;
- à la valorisation de la cible ou à la détermination du prix de la transaction ;
- à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de reprise ;
- à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.

12. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme,
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

13. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

14. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

15. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

16. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

17. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de la « cible », le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de la « cible ».

## Rapports

21. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

22. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences d'acquisition.

23. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

## Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit

et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

25. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

#### Co-commissariat aux comptes

26. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

27. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

## 7. Prestations rendues lors de la cession d'entreprises<sup>21</sup>

### Introduction

01. Une entité peut avoir besoin, lorsqu'elle envisage de céder une entreprise, de travaux spécifiques portant sur les informations de cette entreprise. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences de cession ».

02. Au sein de la présente norme, le terme « entreprise » désigne soit une ou plusieurs branches d'activité, soit une ou plusieurs entités dont la cession est envisagée.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'intervention demandée, les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

### Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de l'entreprise ou sur les données qui les sous-tendent :

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
- des consultations ;

---

<sup>21</sup> Ancienne NEP-9070

- des attestations ;
- un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte de cession portent :

- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de l'entreprise, selon la définition qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- sur des informations, données ou documents de l'entreprise ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant celle-ci ;
- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de l'entreprise.

08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte de cession ont pour objet :

- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve l'entreprise, ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
- ou de donner un avis sur les conséquences de la cession envisagée en matière comptable ou d'information financière ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de textes, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de la cession, qui portent sur les comptes ou l'information financière.

Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

09. Le commissaire aux comptes est autorisé à établir des attestations sur des informations établies par l'entité ou l'entreprise et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité de l'entreprise.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entreprise.

10. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments de comptes de l'entreprise dans les conditions définies aux

paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

11. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si la cession est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

12. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :

- à l'établissement du mémorandum de présentation de l'entreprise à l'acquéreur ;
- à la recherche d'éventuels acquéreurs ;
- à la préparation de comptes pro forma ou prévisionnels de l'entreprise, à l'élaboration des hypothèses de marché ou des évaluations correspondantes ;
- à la rédaction du contrat de cession, à la représentation de l'entité cédante dans la négociation du contrat de cession ou dans le cadre de litiges éventuels nés de la cession ;
- à la gestion administrative de l'opération de cession, en particulier à l'organisation et à la gestion de la data-room ;
- à des travaux de valorisation de l'entreprise ou de détermination du prix de la transaction ;
- à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de cession ;
- à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.

13. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

14. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

15. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

16. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

17. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande une attestation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de l'entreprise, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

21. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

22. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de l'entreprise.

## Rapports

23. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

24. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences de cession.

25. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

## Documentation

26. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;

- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

27. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

#### Co-commissariat aux comptes

28. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, la prestation peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

29. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

## 8. Consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable<sup>22</sup>

### Introduction

01. La présente intervention entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes est exclusivement exécutée à la demande des entités. Sa mise en œuvre constitue une prestation différente de la mission légale et ne recouvre ou ne remplace en aucun cas les travaux réalisés dans le cadre de la certification des comptes, comprenant notamment l'appréciation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. Elle est conditionnée à la présentation par le commissaire aux comptes de l'étendue des travaux relatifs au contrôle interne qu'il a réalisés ou envisage de réaliser dans le cadre de sa mission légale sur le domaine visé par la présente norme.

Cette présentation comprend ainsi :

- les éléments du contrôle interne pertinents pour la mission légale dont il a pris connaissance ;
- les contrôles qui font l'objet de tests de procédures et sur lesquels il s'appuie dans le cadre de sa mission légale.

L'analyse de cette présentation permettra de vérifier si l'intervention demandée respecte les conditions requises par la norme.

C'est pourquoi il convient de prévoir une lettre de mission spécifique.

La prestation demandée par l'entité peut consister à donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne, soit en place, soit à l'état de projet ou en cours de mise en

---

<sup>22</sup> Ancienne NEP-9080

œuvre, le cas échéant assorti de recommandations dès lors qu'elles ne placent pas ou ne sont pas susceptibles de placer le commissaire aux comptes en risque d'auto révision.

02. Le commissaire aux comptes peut réaliser les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

03. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser des consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme sous laquelle les résultats des travaux réalisés seront communiqués à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes.

### Conditions requises

04. Les éléments du contrôle interne sur lesquels le commissaire aux comptes est autorisé à faire porter ses travaux s'entendent, pour leurs seuls aspects relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, des éléments énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, à savoir :

- l'environnement de contrôle ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes ;
- les procédures de contrôle interne ;
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;
- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière.

05. Les travaux ont pour objet, à la demande de l'entité :

- de donner un avis quant à la conformité à un référentiel cible du référentiel de contrôle interne retenu par l'entité, existant ou en cours de mise en œuvre, ou de certains de ses éléments ;
- ou de fournir un support de formation concernant des textes, des projets de textes ou des pratiques contribuant à la bonne compréhension des obligations de l'entité en matière de contrôle interne ;
- ou de fournir aux responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, un document d'analyse sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, et/ou de pratiques, nouveaux pour l'entité, ou encore, de projets de texte, relatifs au contrôle interne ou à certains de ses éléments ;
- ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne en place ;

- ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne à l'état de projet ou en cours de mise en œuvre par l'entité, dans la mesure où ces éléments sont appelés à contribuer, lorsqu'ils seront finalisés, à l'élaboration d'une information comptable et financière fiable.

Les avis peuvent être assortis de recommandations visant à contribuer à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière et qui portent sur des éléments du contrôle interne objets de la consultation.

06. Les travaux concernent les éléments du contrôle interne de l'entité elle-même ou d'une entité contrôlée par celle-ci ou d'une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

07. Lorsque l'entité a engagé un processus d'acquisition d'une entité « cible », le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser des consultations sur les éléments du contrôle interne de la « cible », sous réserve de l'accord de cette dernière.

08. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent notamment pas le conduire à :

- mettre en œuvre les recommandations formulées dans le cadre des consultations qu'il aurait délivrées ;
- concevoir, rédiger ou mettre en place des éléments de contrôle interne en lieu et place de l'entité ;
- participer à toute prise de décision dans le cadre de la conception ou de la mise en place des éléments du contrôle interne, notamment ceux destinés à prévenir le risque d'erreur ou de fraude.

09. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de sa consultation sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdit notamment la mise en place des mesures de contrôle interne.

10. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

11. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

12. Le commissaire aux comptes établit une lettre de mission spécifique qui comporte :

- l'étendue des travaux relatifs au contrôle interne qu'il a réalisés ou envisage de réaliser dans le cadre de sa mission légale ;
- et, conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre au titre de la consultation demandée par l'entité.

13. Le commissaire aux comptes détermine les travaux à mettre en œuvre en s'appuyant notamment sur la connaissance qu'il a de l'entité et de son contrôle interne, acquise pour les besoins de la mission de certification.

14. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

15. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance. Lorsque l'entité lui demande de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne, il apprécie la conception et/ou la mise en œuvre des contrôles soumis à son avis et vérifie, le cas échéant, leur fonctionnement réel. L'évaluation de la conception et de la mise en œuvre de contrôles de l'entité consiste à apprécier la capacité théorique d'un contrôle, seul ou en association avec d'autres, à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans l'information comptable et financière.

#### Forme de la consultation

16. Le commissaire aux comptes émet un document qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

17. Le document comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'une consultation ;
- l'identité du destinataire du document au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- l'exposé du contexte de l'intervention ;
- un rappel des rôles respectifs de la direction et du commissaire aux comptes, précisant notamment qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de participer à des prises de décision, de mettre en place des procédures de contrôle interne ou de mettre en œuvre des recommandations qu'il aurait formulées ;
- selon le cas :
  - son analyse de la situation et des faits, avec, le cas échéant, les références aux textes légaux et réglementaires, à la doctrine ou à la pratique, ainsi qu'une synthèse, son avis ou ses recommandations éventuelles ;
  - les éléments d'informations et commentaires sur les textes qui font l'objet de la demande de l'entité ;
  - son analyse des forces et des faiblesses et ses recommandations éventuelles ;

- toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites de la consultation ;
- la date du document ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes

#### Documentation

18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

19. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

#### Co-commissariat aux comptes

20. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

21. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de la consultation.

## 9. Prestations relatives aux informations sociales et environnementales<sup>23</sup>

### Introduction

1. Une entité peut souhaiter confier à son commissaire aux comptes une intervention tendant au contrôle ou à la fiabilisation d'informations, dites ci-après « informations RSE », sur la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités.

2. Pour les besoins de la présente norme, les informations RSE sont celles qui entrent dans le champ des informations visées à l'article R. 225-105-1 du code de commerce. Elles peuvent :

---

<sup>23</sup> Ancienne NEP-9090

- être chiffrées ou qualitatives ;
- porter sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de ces informations.

3. La présente intervention, distincte de la mission de contrôle légal et exclusivement exécutée à la demande des entités, peut être :

- la mission de l'organisme tiers indépendant prévue à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
- d'autres travaux portant sur des informations RSE.

4. Le commissaire aux comptes de l'entité peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-101-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans le cadre de diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées. Il s'assure notamment qu'il dispose des compétences nécessaires à la réalisation de l'intervention que l'entité souhaite lui confier.

5. Les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à conduire ses travaux sont celles relatives à l'entité ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

6. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la prestation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme du document relatant le résultat de ses travaux.

7. Le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert lorsqu'il l'estime nécessaire, en fonction de la nature des informations RSE sur lesquelles porte son intervention.

8. Lorsque le commissaire aux comptes fait appel à un expert ou utilise les travaux d'un expert choisi par l'entité, il met en œuvre les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert.

9. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

10. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

11. Le commissaire aux comptes établit dans tous les cas une lettre de mission spécifique, qu'il élabore, conformément aux principes de la norme relative à la lettre de mission.

Si la demande de l'entité concerne d'autres travaux sur des informations RSE que ceux relevant de la mission de l'organisme tiers indépendant, la lettre de mission mentionne les informations RSE sur lesquelles porte l'intervention du commissaire aux comptes ainsi que la nature de la prestation qui lui est demandée.

12. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, la prestation peut être demandée à un seul commissaire aux comptes. Il appartient alors au commissaire aux comptes de l'entité qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement l'(les) autre(s) commissaire(s) aux comptes de l'entité de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de partager avec eux les conclusions de ses travaux au regard des éventuelles incidences sur la mission de contrôle légal ; et
- de leur communiquer une copie du document relatant le résultat de ses travaux qu'il a remis à l'entité.

#### **Mission de l'organisme tiers indépendant**

13. Le commissaire aux comptes peut effectuer la mission de l'organisme tiers indépendant si, conformément aux dispositions des articles L. 225-102-1 et R. 225-105-2 du code de commerce, il est régulièrement accrédité par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation et si l'entité l'a désigné pour conduire cette mission, conformément à l'article R. 225-105-2-I du code de commerce.

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre les travaux prévus aux articles A. 225-2 à A. 225-4 du code de commerce en tenant compte de ceux réalisés pour les besoins de la mission de contrôle légal.

15. Le rapport émis à l'issue de ses travaux, comporte, en application de l'article R. 225-105-2 du code de commerce :

- une attestation au sens de l'article A. 225-2 du code de commerce et délivrée selon les modalités prévues audit article ;
- un avis motivé délivré selon les modalités de l'article A. 225-3 du code de commerce ;
- les diligences mises en œuvre présentées selon les modalités de l'article A. 225-4 du code de commerce.

#### **Autres travaux portant sur des informations RSE**

16. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser, à la demande de l'entité, sur des informations RSE telles que définies au paragraphe 2, et dans les conditions précisées ci-après :

- des attestations ;
- des consultations ;
- des constats résultant de procédures convenues.

17. Lorsque le commissaire aux comptes est l'organisme tiers indépendant de l'entité, il prend en compte les travaux réalisés dans le cadre de sa mission d'organisme tiers indépendant, pour déterminer la nature et l'étendue des autres travaux à réaliser à la demande de l'entité.

L'accomplissement de ces autres travaux est subordonné à la présentation, à l'entité, par le commissaire aux comptes, de ses travaux relevant de la mission d'organisme tiers indépendant.

18. Sous réserve des dispositions spécifiques de la présente norme, le commissaire aux comptes respecte les conditions requises par les normes :

- attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Les travaux réalisés dans le cadre de la présente norme ne peuvent notamment pas conduire le commissaire aux comptes à :

- définir, mettre en place ou évaluer la stratégie ou la politique RSE de l'entité ;
- concevoir ou mettre en place au sein de l'entité un système de gestion des informations RSE ;
- concevoir, participer à la rédaction ou à la mise en place de procédures de collecte, de consolidation, de compilation ou de contrôle concourant à l'établissement des informations RSE ;
- rédiger le rapport sur les informations RSE de l'entité, communément dénommé rapport de développement durable ;
- rédiger les politiques ou la charte RSE de l'entité, communément dénommée charte de développement durable ;
- élaborer ou mettre en place au sein de l'entité des outils de gestion ou d'évaluation des risques RSE, communément dénommés risques environnementaux ou sociaux ;
- participer à l'établissement, à la détermination ou au calcul de données ou d'indicateurs RSE.

#### **Attestations**

20. Le commissaire aux comptes apprécie le caractère approprié des principes ou procédures ou, le cas échéant, du référentiel retenus par l'entité pour établir les informations RSE objet de l'attestation.

Les caractéristiques déterminant le caractère approprié des principes ou procédures ou, le cas échéant, du référentiel utilisés sont les suivantes :

(a) Pertinence : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont pertinents s'ils contribuent à préparer des informations qui aident les utilisateurs de ces informations à comprendre

la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que ses engagements sociétaux ;

(b) Exhaustivité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont exhaustifs lorsque, pour les éléments faisant l'objet de l'attestation, ils n'omettent pas d'éléments pertinents qui pourraient affecter de manière significative la compréhension des utilisateurs ;

(c) Fiabilité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont fiables s'ils permettent, pour les informations objet de l'attestation, des évaluations ou des mesures raisonnablement cohérentes et s'ils conduisent, dans des circonstances similaires, à la présentation d'informations et de conclusions comparables ; des principes ou procédures ou, le cas échéant, un référentiel fiables supposent un dispositif de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle des données clairement décrit ;

(d) Neutralité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel peuvent être considérés comme neutres s'ils conduisent à des conclusions exemptes de parti pris ;

(e) Caractère compréhensible : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont compréhensibles lorsqu'ils permettent de préparer des informations claires, complètes et non sujettes à différentes interprétations. Le cas échéant, seront notamment définies clairement les règles de calcul des différents indicateurs sociaux et environnementaux, et dûment justifiés les éventuels changements de méthode affectant la détermination d'informations chiffrées.

Si le commissaire aux comptes considère que les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel ne sont pas appropriés, il ne peut se prononcer sur les informations, objet de l'attestation, établies par l'entité.

21. Les attestations délivrées par le commissaire aux comptes portent sur tout ou partie des éléments suivants :

- la présence, dans un document, d'informations prévues dans des dispositions légales, réglementaires ou statutaires, des stipulations contractuelles ou dans des décisions de l'organe chargé de la direction ;
- la conformité de ces informations à ces dispositions, stipulations ou décisions ;
- l'établissement d'informations RSE conformément à des principes ou procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ;
- la conception et la mise en œuvre par l'entité :
  - des procédures d'identification des risques RSE liés à ses activités ;
  - des procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement de ces informations conformément à des principes ou des procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ;
- le fonctionnement effectif de ces principes ou procédures ou, le cas échéant, de ce référentiel ;
- la sincérité des déclarations de l'entité en matière de RSE.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

22. Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la mission de contrôle légal et, le cas échéant, de la mission d'organisme tiers indépendant lui permettent

de délivrer l'attestation demandée, cette dernière variant selon les caractéristiques des informations objet de l'attestation et la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre.

Si tel n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

23. Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec des données issues du processus de collecte, de consolidation ou de compilation, de traitement et de contrôle des informations RSE ou, le cas échéant, avec la comptabilité ou des données sous-tendant la comptabilité ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité ;
- vérifier la conformité d'informations RSE avec, notamment :
  - les dispositions légales ou réglementaires ;
  - les dispositions statutaires ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les éléments du contrôle interne de l'entité ;
  - les décisions de l'organe chargé de la direction ;
  - les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

24. Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

25. Le commissaire aux comptes s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

#### **Forme de l'attestation délivrée**

26. Le commissaire aux comptes, en tenant compte de la nature des travaux demandés par l'entité, établit son attestation conformément aux dispositions de la norme relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

#### **Consultations**

27. Les consultations ont pour objet :

- de donner un avis sur un projet de présentation d'informations RSE ; ou

- de donner un avis sur des informations RSE dans le cadre de revues préliminaires ou de diagnostics de conformité à des principes ou procédures ou, le cas échéant, à un référentiel ou dans le cadre d'analyses comparatives de pratiques observées ; ou
- de donner un avis sur des procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement d'informations RSE au regard de leur conformité à des principes ou des procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ; ou
- de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne relatif à l'établissement des informations RSE ; ou
- de donner un avis sur la démarche définie par l'entité pour concevoir, mettre en œuvre et assurer le suivi de ses procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement de ces informations ; ou
- de fournir des éléments d'information ou des supports de formation concernant des textes, des projets de textes, des pratiques, des chartes ou des indicateurs contribuant à la bonne compréhension par l'entité de ses obligations en matière d'informations RSE.

Les procédures sur lesquelles peuvent porter les consultations sont des procédures en place, à l'état de projet ou en cours de mise en place par l'entité.

28. Les avis peuvent être assortis de recommandations visant à contribuer à l'amélioration d'informations RSE, ou d'éléments de contrôle interne relatifs à leur établissement, ou de la présentation de ces informations, objets de la consultation, dès lors que ces recommandations ne placent pas ou ne sont pas susceptibles de placer le commissaire aux comptes en risque d'auto-révision.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

29. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

30. Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

#### **Forme de la consultation**

31. Le commissaire aux comptes établit sa consultation conformément aux dispositions des normes relatives aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

#### **Constats résultant de procédures convenues**

32. Les procédures convenues que le commissaire aux comptes est autorisé à mettre en œuvre peuvent porter sur les mêmes éléments que les attestations ou les consultations.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

33. Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne ou du processus de collecte, de consolidation ou de compilation, de traitement et de contrôle des informations RSE sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;
- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.

34. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

#### **Forme du rapport**

35. Il établit son rapport conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

#### **Documentation**

36. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

37. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

## 10. Lettre de confort

Une lettre de confort est une attestation du commissaire aux comptes dans laquelle il exprime une assurance de nature ou de niveau approprié sur des informations préparées par les dirigeants de l'entité, portant sur la situation financière ou les comptes, et destinée, dans le cadre d'une opération financière, à un tiers désigné, généralement le banquier finançant ou garantissant la bonne fin de l'opération.

## 11. Rapports d'assurance divers

### ISAE 3402<sup>24</sup>

Les rapports émis par le commissaire aux comptes d'une société en application de cette norme internationale sur les missions d'assurance ont pour objectif d'être utilisés par les entreprises recourant aux services de cette société et leurs commissaires aux comptes.

Ces rapports portent sur les contrôles existants au sein de la société qui impactent ou font partie du contrôle interne de ces entreprises.

### ISAE 3000<sup>25</sup>

Les interventions du commissaire aux comptes d'une société en application de cette norme internationale sont des missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités mis en œuvre sur des informations comptables et financières historiques.

---

<sup>24</sup> Se référer à la norme ISAE 3402 : International Standard On Assurance Engagements - Assurance Reports On Controls at a Service Organization

<sup>25</sup> Se référer à la norme ISAE 3000 : International Standard On Assurance Engagements - Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information