

## **NEP-701. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public**

*Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017 et modifiée par arrêté du 28 décembre 2023 publié au J.O. n° 0304 du 31 décembre 2023 (article A. 821-93 du code de commerce).*

### **Introduction**

**01.** En application des dispositions de l'article L. 821-53 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.

**02.** La justification des appréciations doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes.

**03.** La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés des entités d'intérêt public.

### **Concept de justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public**

**04.** Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques.

**05.** Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions.

Ces risques d'anomalies significatives les plus importants sont qualifiés dans la présente norme de points clés de l'audit.

**06.** La communication des points clés de l'audit dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.

**07.** La communication des points clés de l'audit ne saurait se substituer à la nécessité :

- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;
- d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;
- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.

**08.** La communication des points clés de l'audit ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

### **Détermination des points clés de l'audit**

**09.** Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :

- les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à 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 ;
- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.

10. Parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit.

11. À titre d'exemple, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de considérer :

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;
- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;
- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;
- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;
- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;
- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées.

### **Formulation des points clés de l'audit**

12. Les points clés de l'audit figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.

13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l'audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 821-53 et R. 821-180 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

14. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :

- que les points clés de l'audit sont les risques d'anomalies significatives qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice ;
- que ces points clés de l'audit s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l'opinion formulée sur ces comptes ;
- qu'il n'est pas exprimé d'opinion sur des éléments des comptes pris isolément.

### **Description de chacun des points clés de l'audit**

15. Cette formulation doit être claire et comprendre pour chaque point clé de l'audit :

- un sous-titre approprié ;
- les raisons pour lesquelles le risque d'anomalies significatives est considéré comme l'un des plus importants de l'audit et constitue de ce fait un point clé de l'audit ;
- une synthèse des réponses apportées par le commissaire aux comptes pour faire face à ce risque.

Lorsque cela est pertinent au regard de la description effectuée, le commissaire aux comptes fait référence aux informations fournies dans les comptes annuels ou, le cas échéant, dans les comptes consolidés.

***Circonstances dans lesquelles un risque d'anomalies significatives considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport***

16. Le commissaire aux comptes décrit chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication.

**Lien entre les points clés de l'audit et les observations**

17. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit, ce point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient.

**Lien entre les points clés de l'audit et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation**

18. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.

Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes.

**Précisions concernant la certification avec réserve et le refus de certifier**

19. Un élément motivant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, de décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse.

En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse.

**Précisions concernant l'impossibilité de certifier**

20. Un élément motivant une impossibilité de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Le commissaire aux comptes ne formule pas d'autres points clés de l'audit. Il précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit qu'il n'y a pas lieu de formuler d'autres points clés de l'audit eu égard à l'impossibilité de certifier.

**Forme et contenu de la partie du rapport relative aux points clés de l'audit dans certaines circonstances**

21. Lorsque le commissaire aux comptes détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à décrire ou que les seuls points clés de l'audit

sont ceux décrits aux paragraphes 18 à 20, il le précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.

### **Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce**

**22.** Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit. Le cas échéant, il porte à leur connaissance le fait qu'il n'y a pas, selon son jugement professionnel, de point clé de l'audit à décrire dans son rapport.

### **Documentation**

**23.** Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suivants :

- les éléments ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit et déterminés conformément aux principes énoncés au paragraphe 9 ainsi que le raisonnement qui l'a conduit à qualifier, ou non, chacun de ces éléments comme un point clé de l'audit conformément aux principes énoncés au paragraphe 10 ;
- le cas échéant, l'analyse l'ayant conduit à déterminer qu'il n'y a pas de point clé d'audit à décrire dans son rapport ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer sont ceux dont il est question aux paragraphes 18 à 20 ;
- le cas échéant, les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes n'a pas communiqué dans son rapport un point clé de l'audit, en application du paragraphe 16.