

NEP 9510. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES AU RAPPORT DE GESTION, AUX AUTRES DOCUMENTS SUR LA SITUATION FINANCIÈRE ET LES COMPTES ET AUX INFORMATIONS RELEVANT DU RAPPORT SUR LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

Cette norme d'exercice professionnel (NEP 9510) révisée a été homologuée par arrêté du 1^{er} octobre 2018 publié au J.O. n°0232 du 7 octobre 2018. Elle remplace la NEP 9510 « Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce » homologuée par arrêté du 3 novembre 2009.

Introduction

01. Les articles L. 823-10, L. 225-235 ou L. 226-10-1, et L. 441-6-1 du code de commerce prévoient que le commissaire aux comptes procède à des vérifications spécifiques relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise, adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

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

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

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

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

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

Ces documents peuvent être :

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

Diligences relatives aux informations sur la situation financière et les comptes

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

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

- de faire état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations sur la situation financière et les comptes ;
- d'attester, dans les sociétés, de la sincérité des informations relatives aux délais de paiement mentionnés à l'article D. 441-4 du code de commerce et de leur concordance avec les comptes annuels, et de présenter ses observations, le cas échéant ;

le commissaire aux comptes :

- vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission. Le cas échéant, il apprécie l'incidence éventuelle sur la sincérité des informations des réserves, du refus ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage de formuler dans le rapport sur les comptes ;
- vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

Diligences relatives aux autres informations

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

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

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

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

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

Autres diligences

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

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

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

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

Diligences relatives aux rémunérations, avantages et engagements de toute nature

12. Dans les sociétés mentionnées au paragraphe 11, dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui sont contrôlées au sens de l'article L. 233-16 par des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés aux mandataires sociaux ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, sont requises par l'article L. 225-37-3 du code de commerce. Afin d'attester, en application des articles L. 225-235 ou L. 226-10-1 et L. 823-10 alinéa 2 du code de commerce, de l'existence, de l'exactitude et de la sincérité de ces informations, le commissaire aux comptes vérifie la présence des informations requises et que celles-ci :

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

13. Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, il vérifie par ailleurs que les informations requises par l'article L. 225-37-2 ou l'article L. 225-82-2 du code de commerce, concernant les projets de résolution relatifs à la rémunération totale et aux avantages de toute nature attribuables respectivement aux président, directeurs généraux ou directeurs généraux délégués ou bien aux membres du directoire, ou au directeur général unique et aux membres du conseil de surveillance, à raison de leur mandat, ont été fournies.

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

14. Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, afin de formuler en application des articles L. 225-235 ou L. 226-10-1 du code de commerce ses observations sur les informations mentionnées à l'article L. 225-37-5 du code de commerce relatives aux éléments que la société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, le commissaire aux comptes :

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

Autres diligences

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

16. Le commissaire aux comptes procède à la lecture des informations, autres que celles requises par les articles L. 225-37-3 et L. 225-37-5 du code de commerce, afin de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Il n'a pas à vérifier ces informations.

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

Incidence des éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées

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

- a) des inexactitudes, c'est-à-dire des informations qui ne concordent pas avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement des comptes, qui ne sont pas conformes avec les documents et informations dont elles sont issues, qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;
- b) des irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;

Il s'en entretient avec la direction et, s'il l'estime nécessaire, met en œuvre d'autres procédures pour conclure :

- s'il existe effectivement une inexactitude ou une irrégularité dans le rapport de gestion, les autres documents sur la situation financière et les comptes ou les informations

- relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise ;
- s'il existe une anomalie significative dans les comptes ;
- s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

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

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

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

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

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

21. Dans le rapport sur les comptes annuels, cette partie comporte les éléments suivants :

- une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- s'agissant des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels :
 - les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
 - le cas échéant, l'attestation de la sincérité des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D. 441-4 du code de commerce et de leur concordance avec les comptes annuels et la formulation, le cas échéant, de ses observations ;
 - le cas échéant, l'attestation de la présence de la déclaration de performance extra-financière visée à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
 - la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
 - la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.
- s'agissant des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise :
 - l'attestation de l'existence des informations requises par l'article L. 225-37-4 et, le cas échéant, par l'article L. 225-37-3 du code de commerce ;

- le cas échéant, l'attestation de l'exactitude et de la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies en application de l'article L. 225-37-3 du code de commerce ;
- le cas échéant, les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la conformité des informations prévues à l'article L. 225-37-5 du code de commerce, relatives aux éléments que la société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, avec les documents dont elles issues et qui ont été communiqués au commissaire aux comptes ;
- la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
- la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.

22. Dans le rapport sur les comptes consolidés, la partie relative à la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion comporte les éléments suivants :

- une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- les conclusions, exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;
- le cas échéant, l'attestation de la présence de la déclaration consolidée de performance extra-financière visée à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
- la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
- la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.