



Table synthétique des normes

Table à jour au 09 janvier 2014.

Depuis le 1er mai 2007, pour les sujets non couverts par les normes d'exercice professionnel homologués, les anciennes normes du recueil de la CNCC de juillet 2003 constituent un élément de doctrine concourant à la bonne information des professionnels.

Pour les anciennes normes des séries 6 et 7, [cliquer ici](#) pour consulter le tableau Doctrine relative à certaines intervention - tableau de synthèse

NORMES	COMMENTAIRES
I – AUDIT DES COMPTES MIS EN OEUVRE DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES	
ASPECTS GENERAUX	
<u>NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes</u>	<p>Remplace la norme 1-201. Exercice du commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.</p> <p>Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.</p> <p>A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.</p>
<u>NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en oeuvre dans le cadre de la certification des comptes</u>	<p>Remplace la norme 2-101. Objectif et principes généraux d'une mission d'audit des comptes.</p> <p>Correspond à l'adaptation de la norme ISA 200.</p> <p>Homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006.</p>
<u>NEP-210. La lettre de mission du commissaire aux comptes</u>	<p>Remplace la norme 2-102. Termes et conditions de la mission du commissaire aux comptes.</p> <p>Homologuée par arrêté du 14 décembre 2005 publié au J.O. n° 296 du 21 décembre 2005.</p>
2-103. Contrôle de qualité	
<u>NEP-230. Documentation de l'audit des comptes</u>	<p>Remplace la norme 2-104. Documentation des travaux.</p> <p>Correspond à l'adaptation de la norme ISA 230.</p> <p>Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.</p>
<u>NEP-240. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes</u>	<p>Remplace la norme 2-105. Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes.</p> <p>Correspond à l'adaptation de la norme ISA 240.</p> <p>Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.</p> <p>A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.</p>
<u>NEP-250. Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires</u>	<p>Remplace la norme 2-106. Prise en compte des textes légaux et réglementaires.</p> <p>Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.</p> <p>A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.</p>

NORMES	COMMENTAIRES
<u>NEP-260. Communications avec les organes mentionnés à l'article l. 823-16 du Code de commerce</u>	Remplace la norme 2-107 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003. Adaptation de la norme ISA 260. Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.
<u>NEP-265. Communication des faiblesses du contrôle interne</u>	Adaptation de la norme ISA 265. Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.
EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET PROCEDURES D'AUDIT MISES EN OEUVRES	
<u>NEP-300. Planification de l'audit</u>	Remplace la norme 2-201. Planification de la mission. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 300. Homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006.
<u>NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes</u>	Remplace, avec la NEP-330, les normes 2-202. Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité, 2-301. Évaluation du risque et contrôle interne et 2-302. Audit réalisé dans un environnement informatique. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 315. Homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.
<u>NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit</u>	Remplace la norme 2-203. Caractère significatif en matière d'audit. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 320. Homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006.
<u>NEP-330. Procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques</u>	Remplace, avec la NEP-315, les normes 2-202. Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité, 2-301. Évaluation du risque et contrôle interne et 2-302. Audit réalisé dans un environnement informatique. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 330. Homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006.
2-303. Facteurs à considérer lorsque l'entité fait appel à un service bureau	
<u>NEP 450 - Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit</u>	Homologuée par arrêté du 19 juillet 2012 publié au J.O. n° 0172 du 26 juillet 2012.

NORMES	COMMENTAIRES
CARACTERE PROBANT DES ELEMENTS COLLECTES	
<u>NEP-500. Caractère probant des éléments collectés</u>	Remplace la norme 2-401. Eléments probants. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 500. Homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006.
<u>NEP-501. Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques)</u>	Remplace la norme 2-402. Eléments probants - applications spécifiques. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 501. Homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006.
<u>NEP-505. Demandes de confirmation des tiers</u>	Constitue une nouvelle norme sans correspondance directe dans le référentiel normatif CNCC de juillet 2003. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 505. Homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006.
<u>NEP-510. Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes</u>	Remplace la norme 2-405. Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes. Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.
<u>NEP-520. Procédures analytiques</u>	Remplace la norme 2-410. Procédures analytiques. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 520. Homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006.
<u>NEP-530. Sélection des éléments à contrôler</u>	Remplace la norme 2-415 Méthodes de sondages. homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007.
<u>NEP-540. Appréciation des estimations comptables</u>	Remplace la norme 2-420. Appréciation des estimations comptables. Correspond à l'adaptation des normes ISA 540 et 545. Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.
<u>NEP-550. Relations et transactions avec les parties liées</u>	Remplace la norme 2-425 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003. Adaptation de la norme ISA 550. Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.

NORMES	COMMENTAIRES
<u>NEP-560. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice</u>	Remplace la norme 2-430. Événements postérieurs. Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.
<u>NEP-570. Continuité d'exploitation</u>	Remplace la norme 2-435. Continuité de l'exploitation. Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.
<u>NEP-580. Déclarations de la direction</u>	Remplace la norme 2-440. Déclarations de la direction. Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.
UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS	
<u>NEP-600. Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés</u>	Remplace en complétant très significativement la norme 2-501 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003. Adaptation de la norme ISA 600. Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.
<u>NEP-610. Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne</u>	Remplace la norme 2-502. Prise en compte des travaux de l'audit interne Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.
<u>NEP-620. Intervention d'un expert</u>	Remplace la norme 2-503. Utilisation des travaux d'un expert. Correspond à l'adaptation de la norme ISA 620. Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.
<u>NEP-630. Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité</u>	Remplace la norme 2-504. Utilisation des travaux de l'expert-comptable. Homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007.
RAPPORTS	

NORMES	COMMENTAIRES
<u>NEP-700. Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés</u>	<p>Remplace les normes 2-601. Rapport général sur les comptes annuels et 2-602. Rapport sur les comptes consolidés.</p> <p>La NEP 700 est applicable aux rapports relatifs aux comptes annuels et consolidés des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008.</p> <p>homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007.</p>
<u>NEP-705. Justification des appréciations</u>	<p>Remplace la bonne pratique professionnelle « Justifiant de leurs appréciations ». Dans l'attente de la parution d'un guide d'application sur ce thème, les exemples liés à cette pratique demeurent exploitables.</p> <p>Homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006.</p>
<u>NEP- 710. Informations relatives aux exercices précédents</u>	<p>Remplace la norme 2-603. Chiffres comparatifs.</p> <p>Correspond à l'adaptation de la norme ISA 710.</p> <p>Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 113 du 16 mai 2007.</p>
2-604. Suivi des réserves ou du refus de certifier de l'exercice précédent	<p>La doctrine de la CNCC sur ce sujet est exposée dans la note d'information de la CNCC "Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés", au paragraphe 3.4 "Suivi des réserves et refus de certifier de l'exercice précédent"</p>
<u>NEP-730. Changements comptables</u>	<p>Remplace la norme 2-605. Changements comptables.</p> <p>Homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.</p>
Audit des comptes mis en oeuvre dans certaines entités	
<u>NEP-910. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (Norme Petites Entreprises)</u>	<p>Homologuée par arrêté du 2 mars 2009 publié au J.O. n° 62 du 14 mars 2009.</p>
<u>NEP 920 - Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale</u>	<p>Homologuée par arrêté du 20 décembre 2012 publié au J.O. n° 304 du 30 décembre 2012 .</p>
II – EXAMEN LIMITE EN APPLICATION DE DEPOSITIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES	

NORMES	COMMENTAIRES
<p><u>NEP-2410. Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires</u></p>	<p>Correspond à l'adaptation de la norme ISRE 2410. Remplace la norme 3-101. Examen limité de comptes.</p> <p>Homologuée par arrêté du 29 novembre 2007 publié au J.O. n° 282 du 5 décembre 2007.</p> <p>A fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.</p>
<p>III – DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES</p>	
<p><u>NEP-9010. Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</u></p>	<p>Remplace les normes 2-606. Rapport d'audit sur des comptes intermédiaires et 2-607. Rapports particuliers d'audit du référentiel normatif de juillet 2003</p> <p>Homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008.</p>
<p><u>NEP-9020. Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</u></p>	<p>Homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008.</p>
<p><u>NEP-9030. Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</u></p>	<p>Remplace la version précédente homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008 .</p> <p>Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.</p> <p>Cette nouvelle version ouvre la possibilité de délivrer des attestations concernant une entité contrôlante ou une entité contrôlée.</p>
<p><u>NEP-9040. 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</u></p>	<p>Homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au JO n°0185 du 09 août 2008.</p>
<p><u>NEP-9050. Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</u></p>	<p>Remplace la version précédente homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au J.O. n° 0185 du 9 août 2008.</p> <p>Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011</p> <p>Cette nouvelle version permet d'émettre 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. Ceci peut notamment être demandé dans le cadre d'entreprises en difficultés.</p>

NORMES	COMMENTAIRES
<u>NEP-9060. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités</u>	Homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au JO n°0185 du 09 août 2008.
<u>NEP-9070. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises</u>	Homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au JO n°0185 du 09 août 2008.
<u>NEP-9080. Consultations entrant dans le cadre de DDL à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable</u>	Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011. Définie les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser des consultations portant sur le contrôle interne relatif au traitement de l'information comptable et financière.
Nouveau <u>NEP-9090. Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes</u>	Homologuée par arrêté du 27 décembre 2013 publié au J.O. n°0304 du 31 décembre 2013
IV – INTERVENTIONS EN APPLICATION D'AUTRES DISPOSITIONS LEGALES OU REGLEMENTAIRES	
<u>NEP-9505. Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du code de commerce sur le rapport du président</u>	Remplace la version précédente homologuée par arrêté du 20 mai 2009 publié au J.O. n° 127 du 4 juin 2009. Cette nouvelle version tient compte de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 relative à la simplification et à la clarification du droit. Homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.
<u>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</u>	Remplace la norme 5-106. Rapport de gestion et la norme 5-107. Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes. Homologuée par arrêté du 3 novembre 2009 publié au J.O. n° 0275 du 27 novembre 2009.
V – Autres obligations du commissaire aux comptes en application de dispositions légales ou réglementaires	
<u>NEP-9605. Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme - Communiqué du 4 mai 2010</u> <u>NEP-9605. Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme</u>	Homologuée par arrêté du 20 avril 2010 publié au J.O. n° 0101 du 30 avril 2010. Accompagnée de la décision du H3C du 14 janvier 2010 relative aux procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

NEP-100. AUDIT DES COMPTES RÉALISÉ PAR PLUSIEURS COMMISSAIRES AUX COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

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

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

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

2. Répartition des diligences et examen contradictoire

04. Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité. Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.

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

mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre.

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

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

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

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

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

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

11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

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

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

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

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

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

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

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

3. Communication

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

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

4. Rapports

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

Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues aux [articles R. 822-93 et R. 822-94 du code de commerce](#).

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

5. Différends entre les commissaires aux comptes

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

6. Désaccords sur le montant de la rémunération

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

NEP-200. PRINCIPES APPLICABLES À L'AUDIT DES COMPTES MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 200 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace la norme « 2-101. Objectif et principes généraux d'une mission d'audit des comptes » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. Conformément à l'article L. 823-9, premier alinéa, du Code de commerce, « *les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».

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

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

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

2. Définition

3. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou

omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

3. Respect des textes et esprit critique

4. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du Code de déontologie de la profession.

Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice professionnel relatives à cette mission.

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

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

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

4. Nature de l'assurance

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

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

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

5. Risque d'audit et étendue des travaux

9. Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « *risque d'audit* ».

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

10. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe

indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

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

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

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

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

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

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

NEP-210. LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 14 décembre 2005 publié au J.O. n° 296 du 21 décembre 2005. Elle remplace la norme «2-102. Termes et conditions de la mission» du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Les textes législatifs et réglementaires prévoient les interventions du commissaire aux comptes, organe de contrôle légal des comptes d'une personne ou d'une entité. Le commissaire aux comptes opère à ce titre toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns. Par ailleurs, le code de déontologie rappelle les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit exercer sa mission.

02. Pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

2. Etablissement et révision de la lettre de mission

04. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en oeuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

05. Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.

06. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission

commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

07. Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision, notamment pour les cas où il existerait :

- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
- des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en oeuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

08. Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

3. Contenu de la lettre de mission

09. La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

10. Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;
- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;
- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre à ce titre.

4. Demande d'accord

11. Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit appliquer les mesures de sauvegarde telles que prévues par le code de déontologie et en tirer toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée.

NEP-230. DOCUMENTATION DE L'AUDIT DES COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 230 a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007. Elle remplace la norme 2-104 « Documentation des travaux » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

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

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

2. Forme, contenu et étendue de la documentation

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

- la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;
- les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au

cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

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

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

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

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

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

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

3. Calendrier

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

Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre-vingt-dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

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

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

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

11. Le dossier est conservé dans son intégralité durant la durée légale de conservation de dix ans.

NEP-240. PRISE EN CONSIDÉRATION DE LA POSSIBILITÉ DE FRAUDES LORS DE L'AUDIT DES COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

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

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

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

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

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

2. Caractéristiques de la fraude

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

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

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

3. Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

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

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

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

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

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

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.
Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

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

- s'enquérir du risque de fraude ;
- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;
- analyser les facteurs de risque de fraude.

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

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

- de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de

fraude peut exister ;

- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;
- de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

14. Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes chargées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité. Il s'entretient également de ces questions avec les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#), notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité.

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

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

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

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

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

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

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

20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;
- analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;
- introduit un élément d'imprévisibilité pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent. Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur ou encore de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées.

22. En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

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

5. Réévaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

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

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

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

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

6. Déclarations de la direction

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

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

7. Communication

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

approprié, les fraudes relevées au cours de son audit n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives dans les comptes.

29. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#).

A ce titre, il communique :

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

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

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

8. Révélation des faits délictueux

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

9. Remise en cause de la poursuite de la mission

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

33. Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

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

10. Documentation des travaux

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

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

NEP-250. Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

01. L'entité est assujettie à des textes légaux et réglementaires dont le non-respect peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre :

- afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect éventuel de textes légaux et réglementaires ;
- lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies dans les comptes.

03. Elle définit en outre les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes qu'il a identifiés.

2. Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires

04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en œuvre par l'entité pour s'y conformer.

05. Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ;
- des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires ;
- des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences.

06. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes :

- il en acquiert une connaissance suffisante pour lui permettre de vérifier leur application ;
- il collecte des éléments suffisants et appropriés justifiant de leur respect.

07. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :

- il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes ;
- il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes.

08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes est par ailleurs attentif au fait que les procédures d'audit mises en œuvre peuvent faire apparaître des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

09. Lorsque, à l'issue de ces procédures, le commissaire aux comptes a un doute quant au respect, par l'entité, d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, il recueille des informations complémentaires pour lever ce doute et s'en entretient avec la direction.

10. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal, en tant que responsable des comptes, une déclaration écrite par laquelle il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires.

3. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes

11. Lorsqu'il identifie un cas de non-respect d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes :

- apprécie si ce non-respect conduit à une anomalie significative dans les comptes ;
- en analyse l'incidence sur son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments collectés, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction.

12. Le commissaire aux comptes communique dès que possible les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés aux organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) ou s'assure qu'ils en ont été informés.

4. Incidences sur l'opinion

13. Lorsqu'il existe une incertitude sur l'application d'un texte légal ou réglementaire et que le commissaire aux comptes ne peut pas obtenir les éléments suffisants et appropriés pour la lever et en évaluer l'effet sur les comptes :

- il apprécie la nécessité de formuler une observation afin d'attirer l'attention du lecteur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude lorsque cette information est pertinente ;
- il en évalue l'incidence sur son opinion lorsque aucune information n'est fournie dans l'annexe sur cette incertitude ou lorsque l'information fournie n'est pas pertinente.

14. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que le non-respect d'un texte légal ou réglementaire conduit à une anomalie significative dans les comptes et que celle-ci n'est pas corrigée, il en évalue l'incidence sur son opinion. Il en est de même lorsqu'il n'a pu mettre en œuvre les procédures d'audit pour apprécier si des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes sont survenus. »

NEP-260. COMMUNICATIONS AVEC LES ORGANES MENTIONNES A L'ARTICLE L. 823-16 DU CODE DE COMMERCE

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 260 a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011. Elle remplace la norme 2-107 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Lors de l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, le commissaire aux comptes communique, conformément aux dispositions de l'article L. 823-16 du code de commerce, avec l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance, ainsi que le cas échéant, le comité spécialisé.

02. Les communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce permettent au commissaire aux comptes de porter à leur connaissance les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes. Elles permettent également au commissaire aux comptes de s'entretenir avec ces organes en vue de recueillir des informations qui concourent à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

03. La présente norme a pour objet de préciser :

- les éléments sur lesquels portent les communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- les modalités de ces communications ;
- les incidences sur la mission du commissaire aux comptes des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

2. Éléments sur lesquels portent les communications

04. Le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce le programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels il a procédé.

Dans ce cadre, il communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :

- au début de la mission, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier prévus ;
- au cours de la mission :
 - les difficultés importantes rencontrées lors de son audit des comptes susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ;
 - ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, notamment les politiques comptables, les estimations comptables et les informations fournies en annexe ;
 - les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des faiblesses significatives du contrôle interne que le commissaire aux comptes communique en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne.

Dans le cadre de ces communications, le commissaire aux comptes précise les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité.

Le commissaire aux comptes communique également aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce :

- les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;
- les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;
- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.

05. En outre, lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 du code de commerce ou qui se sont volontairement dotées d'un comité spécialisé au sens dudit article, il :

- examine avec ce comité spécialisé les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques ;
- porte à sa connaissance les faiblesses significatives du contrôle interne, en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne ;
- lui communique chaque année :
 - une déclaration d'indépendance ;
 - une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel il est affilié ainsi que les prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission.

06. Lorsque le commissaire aux comptes communique des informations au comité spécialisé, il détermine s'il les communique également aux autres organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

3. Modalités des communications

07. Le commissaire aux comptes précise aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce quels seront la forme, le calendrier et le contenu prévus des éléments qui leur seront communiqués.

08. Indépendamment du calendrier prévu, le commissaire aux comptes procède à ces communications au moment qu'il juge approprié selon l'importance du sujet et les actions éventuelles à entreprendre par les organes concernés.

09. Le commissaire aux comptes communique par écrit :

- les éléments importants relatifs à son audit lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement ;
- les éléments relatifs à son indépendance définis au paragraphe 05.

4. Incidences sur la mission des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

10. En fonction des éléments collectés lors des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions reste appropriée.

5. Documentation

11. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier :

- la formalisation des échanges oraux avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et la date de ces échanges ;
- une copie des communications écrites.

NEP-265. COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTROLE INTERNE

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 265 a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

01. Lors de la prise de connaissance de l'entité, notamment de son contrôle interne, effectuée en application de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies dans les comptes, et tout au long de son audit, le commissaire aux comptes peut relever des faiblesses du contrôle interne. Ces faiblesses sont les faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière qui se caractérisent par :

- l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes, ou
- l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement.

02. Une faiblesse significative du contrôle interne est une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière suffisamment importante pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé.

03. Lorsqu'il fait application de la norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques, le commissaire aux comptes apprécie l'efficacité des contrôles pertinents pour l'audit lorsqu'il a décidé de s'appuyer sur ces contrôles ou lorsqu'il considère que les contrôles de substance seuls ne sont pas suffisants. Ainsi, les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes n'ont pas pour objectif d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne.

04. La présente norme a pour objet de définir les modalités de la communication par le commissaire aux comptes des faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées.

2. Destinataires et forme de la communication

05. Au moment qu'il juge approprié, le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses du contrôle interne identifiées au cours de l'audit qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention, sauf s'il considère cette démarche inappropriée en la circonstance.

Il effectue cette communication par écrit lorsqu'elle porte sur des faiblesses qu'il estime significatives.

06. Le commissaire aux comptes communique les faiblesses significatives du contrôle interne aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, au moment qu'il juge approprié, par écrit.

3. Contenu de la communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne

07. La communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne comprend :

- une description des faiblesses significatives du contrôle interne et de leurs effets potentiels sur les comptes ;
- une information sur la portée et les limites de cette communication.

Cette information rappelle notamment que :

- l'objectif de l'audit est de formuler une opinion sur les comptes ;
- le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes et non dans le but de formuler une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- seules sont communiquées les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées au cours de l'audit.

NEP-300. PLANIFICATION DE L'AUDIT

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 300 a été homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006. Elle remplace la norme « 2-201. Planification de la mission » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

2. Aspects généraux de la planification

3. La planification consiste à prévoir :

- l'approche générale des travaux ;
- les procédures d'audit à mettre en oeuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
- la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

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

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

6. La planification est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les

problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace.

7. La planification est engagée :

- après la mise en oeuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;
- après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;
- avant la mise en oeuvre des procédures d'audit.

8. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article 66, alinéa 2, du décret n° 69-810 du 12 août 1969, du dossier du commissaire aux comptes.

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

3. Plan de mission

10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus, et
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

4. Programme de travail

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

5. Modifications apportées au plan de mission et au programme de travail

12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

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

6. Communication

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

NEP-315. CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

01. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

2. Définitions

03. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

04. Significatif : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes.

05. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

06. Catégorie d'opérations : ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement

comptable.

07. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques.

08. Inspection : technique de contrôle qui consiste à :

- examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.

09. Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.

10. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et
- de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.

11. Test de détail : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

3. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de

son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;

- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;
- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

4. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à [l'article L. 823-16 du code de commerce](#) et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :
 - aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;

- aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
- aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
- à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
- au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) ou les autorités de contrôle ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

5. Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

15. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et
- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité, mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes.

6. Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

18. Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité, mais également de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations.

7. Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;

- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

8. Documentation des travaux

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

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

22. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir, par exemple, d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

23. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes. »

NEP 320 - Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 320 a été homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n°239 du 14 octobre 2006. Elle a été révisée et à nouveau homologuée par arrêté du 19 juillet 2012 publié au J.O. n°172 du 26 juillet 2012.

1. Introduction

01. En vue de formuler son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit afin d'obtenir l'assurance, élevée mais non absolue, qualifiée par convention d'"assurance raisonnable, que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou par leur nature.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Par ailleurs, la norme "évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit" explique comment cette même notion est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

2. Définitions

03. Anomalie : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.

04. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.

05. Anomalies non corrigées : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

06. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

07. Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des

anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

3. Notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit

08. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit ainsi que pour prendre en compte l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et, le cas échéant, évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes. Elle est également appliquée par le commissaire aux comptes pour émettre son opinion sur les comptes.

09. Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas.

10. La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.

11. Dans ce contexte, le commissaire aux comptes est fondé à considérer que les utilisateurs :

- Ont une certaine connaissance des activités de l'entité et de son environnement économique ainsi que de la comptabilité et qu'ils analyseront les comptes avec attention ;
- Sont conscients que les comptes sont audités en tenant compte du caractère significatif des informations ;
- Sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondées sur des estimations, l'exercice du jugement professionnel et la prise en considération d'événements futurs ; et
- Prennent des décisions économiques en se fondant sur les informations contenues dans les comptes.

12. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuils de signification.

13. Pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes utilise un ou des seuil(s) de planification de la mission.

4. Détermination du seuil ou des seuils de signification

14. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

15. Si, dans le contexte spécifique à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble pourraient influencer le jugement des utilisateurs des comptes ou les décisions économiques qu'ils prennent en se fondant sur ceux-ci, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit également fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs

pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

16. Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur ; ou
- la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

17. Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ; ou
- l'endettement net.

18. Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains des utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

5. Détermination du ou des seuils de planification

19. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuil (s) de planification de la mission.

20. La détermination du seuil de planification ne relève pas du seul calcul arithmétique mais également du jugement professionnel. Lorsqu'il détermine ce seuil, le commissaire aux comptes s'appuie sur la connaissance qu'il a de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, et prend en compte le risque d'anomalies dans les comptes de l'exercice en cours au vu, notamment, de la nature et de l'étendue des anomalies relevées au cours des audits précédents. Le seuil de planification est inférieur au seuil de signification. Il est généralement déterminé en appliquant un pourcentage à ce dernier.

21. Si le commissaire aux comptes a estimé nécessaire de fixer un ou des seuils de

signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations, il détermine pour ce ou chacun de ces seuils de signification un seuil de planification.

6. Modification des seuils de signification ou de planification au cours de la mission

22. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil ou les seuils de signification s'il a la connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

23. Si le commissaire aux comptes conclut que la fixation d'un ou de seuils de signification moins élevé(s) que celui ou ceux initialement fixé(s) est approprié, il détermine s'il est nécessaire de modifier le ou les seuils de planification, et si la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il a définies restent appropriés.

7. Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes.

NEP-330. PROCÉDURES D'AUDIT MISES EN ŒUVRE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'ISSUE DE SON ÉVALUATION DES RISQUES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 330 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace les normes « 2-301. Evaluation du risque et contrôle interne » et « 2-302. Audit réalisé dans un environnement informatique » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

2. La présente norme a pour objet de définir :

- les principes relatifs à l'adaptation de son approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre indépendamment de cette évaluation ;
- les principes relatifs à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

2. Définition

3. Procédures d'audit : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

3. Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

4. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris

dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- recourir à un ou des experts ;
- renforcer la supervision des travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :
 - de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;
 - d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ; ou
 - d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

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

5. En réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

Le commissaire aux comptes détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.

6. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;
- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

7. La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

8. En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des

procédures d'audit en cours d'exercice, en plus de celles qui seront mises en œuvre après la fin de l'exercice. Ce choix dépend notamment du niveau et de la nature du risque d'anomalies significatives, de l'environnement de contrôle interne et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

5. Tests de procédures

9. Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

10. Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

11. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

12. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.

13. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles de l'entité durant une période intermédiaire, il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

14. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants.

15. Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

16. Lorsque aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

17. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux

comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

6. Contrôles de substance

18. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

19. Plus le commissaire aux comptes estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

20. Lorsque les contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, le commissaire aux comptes met en œuvre des contrôles de substance complémentaires, en association ou non avec des tests de procédures, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses contrôles de la date intermédiaire à la fin de l'exercice.

7. Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

21. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

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

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

8. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

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

24. En effet, les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations

obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

25. Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

9. Documentation

27. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- a) L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- b) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- c) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- d) Les conclusions des procédures d'audit.

De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.

NEP 450 - Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2012 publié au J.O. n° 0172 du 26 juillet 2012.

1. Introduction

01. La norme "application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit" a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

02. La présente norme a pour objet d'expliquer comment la notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

Le commissaire aux comptes prend en compte cette évaluation lorsqu'il établit ses rapports sur les comptes conformément aux principes définis par la norme "rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés" qui précise les conséquences sur son opinion de la présence d'anomalies significatives dans ces comptes.

2. Définitions

03. Anomalie : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.

04. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.

05. Anomalies non corrigées : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

06. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

07. Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification

est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

3. Récapitulation des anomalies relevées

08. Le commissaire aux comptes récapitule les anomalies, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent.

4. Incidence sur l'audit des anomalies relevées

09. Le commissaire aux comptes détermine si son approche générale et sa conception des procédures d'audit nécessitent d'être révisées lorsque :

- La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies relevées, pourraient être significatives ; ou
- Le cumul des anomalies relevées s'approche du seuil de planification, déterminé conformément aux principes définis dans la norme "application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit".

10. Lorsque, à la demande du commissaire aux comptes, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie en vue d'identifier la cause et l'ampleur d'une anomalie relevée et a apporté aux comptes les corrections appropriées, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent.

5. Communication à la direction et correction des anomalies

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

12. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que le commissaire aux comptes lui a communiquées, celui-ci prend connaissance des motifs avancés par la direction pour ne pas les corriger et prend en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les comptes, pris dans leur ensemble, comportent ou non des anomalies significatives.

6. Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes

13. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification et, le cas échéant, le seuil de planification, en

application des paragraphes 22 et 23 de la norme "application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit" afin de vérifier que ceux-ci restent pertinents par rapport aux comptes définitifs établis par l'entité.

14. Le commissaire aux comptes détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour ce faire, il prend en compte l'importance et l'incidence, en fonction de leur montant ou de leur nature, des anomalies non corrigées de l'exercice ainsi que des anomalies non corrigées des exercices précédents, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans l'annexe, que des comptes pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

7. Communication avec les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#)

15. Conformément aux principes définis dans la norme "communication avec les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#)", le commissaire aux comptes communique aux organes intéressés les anomalies non corrigées et les informe de l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport sur les comptes. Lors de cette communication, le commissaire aux comptes mentionne chacune des anomalies jugées significatives non corrigées. Il précise également l'incidence des anomalies non corrigées des exercices précédents.

16. Le commissaire aux comptes demande aux organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) que l'ensemble des anomalies non corrigées le soient.

8. Déclaration écrite

17. Dans le cadre des dispositions prévues dans la norme "déclarations de la direction", le commissaire aux comptes demande une déclaration écrite du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) confirmant que, selon eux, les incidences des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes, ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état des anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite.

9. Documentation

18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier de travail :

- Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes ;
- Toutes les anomalies autres que celles manifestement insignifiantes relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice et de l'audit des comptes des exercices précédents et dont les effets perdurent, avec la mention de leur correction ou non correction ; et
- Sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises

individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion.

NEP-500. CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 500 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006. Elle remplace la norme « 2-401. Éléments probants » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

2. La présente norme a pour objet de définir le caractère probant des éléments collectés par le commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes et les techniques de contrôle qui lui permettent de les collecter.

2. Définition

3. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

3. Caractère probant

4. Les éléments collectés par le commissaire aux comptes comprennent à la fois les informations recueillies au cours de l'audit, celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission.

5. Ces éléments apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. Ces éléments doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

6. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.

Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés. La quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Ainsi, en principe :

- les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en œuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;
- les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;
- les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;
- les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- enfin, les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.

7. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations.

Ainsi, lorsqu'un élément collecté n'est pas cohérent par rapport à un autre, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en place pour élucider cette incohérence.

8. Pour fonder son opinion, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base d'approches par sondage et d'autres moyens de sélection d'éléments à tester.

4. Assertions et collecte des éléments

9. Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :

- réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
- mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

- existence : les actifs et les passifs existent ;
- droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :

- réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;
- présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;
- mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

5. Techniques de contrôle

10. Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- la vérification d'un calcul ;
- la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
 - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ; et
 - de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

11. Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes.

NEP-501. CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS (Applications Spécifiques)

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 501 a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006. Elle remplace la norme « 2-402. Eléments probants - Applications spécifiques » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes pour collecter des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions au titre :

- de l'inventaire physique des stocks ;
- des procès, contentieux et litiges ;
- des immobilisations financières ;
- des informations sectorielles données dans l'annexe des comptes.

2. Les procédures définies dans cette norme ne dispensent pas le commissaire aux comptes de mettre en oeuvre les principes et les procédures définies dans les autres normes d'exercice professionnel pour les éléments mentionnés ci-dessus.

2. Inventaire physique des stock

3. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.

La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.

4. Lorsque les stocks sont répartis sur plusieurs sites, le commissaire aux comptes détermine les lieux où il estime que sa présence à l'inventaire physique est nécessaire.

Pour ce faire, il tient compte du risque d'anomalies significatives au niveau des stocks de chaque site.

5. Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date :

- soit en procédant lui-même à des comptages physiques ;
- soit en assistant à des tels comptages.

Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires.

6. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

3. Procès, contentieux et litiges

7. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès, contentieux ou litiges impliquant l'entité susceptibles d'engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Si le commissaire aux comptes a identifié de tels risques, il demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses avocats des informations sur ces procès, contentieux ou litiges et de les lui communiquer.

8. Si la direction de l'entité refuse de demander des informations à ses avocats ou de communiquer au commissaire aux comptes les informations obtenues, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

4. Immobilisations financières

9. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les immobilisations financières sont significatives, il met en oeuvre des procédures d'audit destinées à vérifier leur évaluation et leur imputation et à apprécier les informations fournies dans l'annexe.

5. Informations sectorielles données dans l'annexe des comptes

10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les informations sectorielles sont significatives, il collecte des éléments destinés à apprécier l'information fournie dans l'annexe des comptes de l'entité.

A cette fin, il met notamment en oeuvre des procédures analytiques et s'entretient avec la direction sur des méthodes utilisées pour l'établissement de ces informations.

NEP-505. DEMANDES DE CONFIRMATION DES TIERS □□

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 505 a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006. Elle constitue une nouvelle norme sans correspondance dans le référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi différentes techniques de contrôle, dont celle de la demande de confirmation des tiers.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

2. Caractéristiques de la demande de confirmation des tiers

3. La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.

4. Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information.

5. Cette technique de contrôle est généralement utilisée pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer :

- les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;
- ou encore l'absence d'engagements hors bilan.

6. Le commissaire aux comptes utilise cette technique de contrôle lorsqu'il l'estime nécessaire à la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion.

Pour ce faire, il prend en compte le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion et ce qui est attendu des autres procédures d'audit planifiées en terme de réduction de ce risque.

7. L'utilité de cette technique de contrôle n'est pas la même selon l'assertion à vérifier. Si elle

permet par exemple de collecter des éléments fiables et pertinents sur l'existence de créances clients, elle ne permet généralement pas de collecter des éléments sur l'évaluation de ces créances, en raison de la difficulté d'interroger un tiers sur sa capacité à s'en acquitter.

3. Mise en oeuvre de la demande de confirmation des tiers

8. Le commissaire aux comptes détermine le contenu des demandes de confirmation des tiers en fonction notamment des assertions concernées et des facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses tels que la nature de la demande de confirmation, fermée ou ouverte, ou encore son expérience acquise lors de ses audits précédents.

9. Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que de la réception des réponses.

10. Si la direction de l'entité s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes, il examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés.

11. S'il considère que le refus de la direction est fondé, le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir les éléments suffisants et appropriés sur le ou les points concernés par les demandes.

12. S'il considère que le refus de la direction n'est pas fondé, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

4. Évaluation des résultats de la demande de confirmation des tiers

13. Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en oeuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle.

14. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en oeuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir.

15. Le commissaire aux comptes évalue si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en oeuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle.

NEP-510. CONTRÔLE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE CERTIFIÉ PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-405 "Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

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

2. Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes

04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables.

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

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

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

06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur.

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

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

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

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

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

Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts.

De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en oeuvre les procédures complémentaires suivantes :

- observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;
- examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

3. Conclusions et rapport

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

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

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

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

NEP-520. PROCÉDURES ANALYTIQUES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 520 a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n°302 du 30 décembre 2006. Elle remplace la norme « 2-410. Procédures analytiques » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes utilise différentes techniques de contrôle, dont celle des procédures analytiques.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

2. Définitions

3. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en oeuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques.

4. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

3. Mise en oeuvre des procédures analytiques

5. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. A ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels.

6. Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les contrôles de substance à mettre en oeuvre, en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions et pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe qui ont un caractère significatif, il peut utiliser les procédures analytiques en tant que contrôles de substance. C'est le cas par exemple lorsqu'il estime que ces procédures, seules ou combinées avec d'autres, sont plus efficaces que les seuls tests de détail.

7. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité.

8. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences.

9. Lorsque les procédures analytiques conduisent le commissaire aux comptes à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées.

NEP-530. SÉLECTION DES ÉLÉMENTS À CONTRÔLER

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007. Elle remplace la norme 2-415 « Méthodes de sondages » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en oeuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes de méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes.

2. Définition

03. Population : ensemble des données à partir desquelles le commissaire aux comptes sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations.

3. Méthodes de sélection d'éléments à contrôler

04. Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en oeuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler.

En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :

- la sélection de tous les éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques ;
- les sondages.

3.1. Sélection de tous les éléments

05. Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

3.2. Sélection d'éléments spécifiques

06. En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :

- de couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas et lorsque les caractéristiques de la population le permettent, le commissaire aux comptes sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection, conformément aux principes définis dans la norme relative aux anomalies significatives et au seuil de signification ;
- de contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

3.3. Sondages

07. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés.

Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques.

4. Analyse des résultats des contrôles et conséquences sur l'audit

08. Quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en oeuvre :

- apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;
- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;
- tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel relatives aux anomalies significatives et au seuil de signification.

09. En outre, lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Lorsque les résultats de ce contrôle révèlent des anomalies, le commissaire aux comptes en apprécie la nature et la cause.

Selon qu'il estime qu'il s'agit d'une situation ponctuelle qui survient à partir d'un événement isolé ou qu'elle est représentative de situations similaires dans la population, le commissaire aux comptes en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population.

NEP-540. APPRÉCIATION DES ESTIMATIONS COMPTABLES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation des normes ISA 540 et 545 a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007. Elle remplace la norme 2-420 « Appréciation des estimations comptables » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Certains éléments des comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise et ne peuvent qu'être estimés. Il peut résulter de ces estimations un risque que les comptes contiennent des anomalies significatives.

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

- à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, dans les comptes ;
- à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.

03. Cette norme s'applique aux estimations comptables, y compris les estimations en valeur actuelle et en juste valeur, retenues par la direction pour l'établissement des comptes ainsi qu'à l'information portant sur ces estimations fournie dans l'annexe des comptes.

2. Caractéristiques des estimations comptables

04. En fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et des caractéristiques de l'actif ou du passif concerné, les estimations comptables peuvent être simples ou complexes et contenir une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement.

05. Certaines estimations comptables sont susceptibles de n'entraîner qu'un risque d'anomalies significatives faible.

Il en est ainsi, par exemple, des estimations comptables relatives à des opérations courantes, qui sont régulièrement réalisées et actualisées, pour lesquelles les méthodes prescrites par le référentiel comptable sont simples et facilement applicables.

06. Les estimations comptables relatives à des opérations non courantes, en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses fortes laissant une place importante au jugement de la direction peuvent entraîner un risque élevé d'anomalies significatives.

Il en est ainsi des estimations comptables relatives aux coûts que certains litiges en cours sont susceptibles d'engendrer ou des estimations comptables d'instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché.

07. Lorsque les estimations comptables laissent une part importante au jugement, les objectifs poursuivis par la direction, qui pourrait, volontairement ou non, orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, peuvent entraîner un risque d'anomalies significatives.

3. Prise de connaissance du processus d'évaluation de l'entité et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables

08. Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ;
- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ;
- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ;
- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

09. Le commissaire aux comptes prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables.

10. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- des procédures de contrôle interne mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ;
- de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives.

4. Procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables

11. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations comptables retenues par la direction, et, le cas échéant, de l'information fournie dans l'annexe sur ces estimations.

12. Le commissaire aux comptes apprécie si les estimations comptables sont conformes aux règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable.

13. En fonction de l'estimation comptable qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes choisit de mettre en oeuvre une ou plusieurs des procédures d'audit suivantes :

- vérification du mode de calcul suivi pour procéder à l'estimation ;
- utilisation de sa propre estimation pour la comparer avec l'estimation retenue par la direction ;
- examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice de l'estimation.

14. Lorsqu'il procède à la vérification du mode de calcul suivi, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation comptable et contrôle les calculs effectués par l'entité.

En outre, il vérifie, le cas échéant, que l'estimation retenue a été validée par la direction, au niveau de responsabilité approprié, conformément au processus défini par l'entité.

15. Pour la mise en oeuvre des procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser les travaux d'un expert.

5. Déclarations de la direction

16. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles elle déclare que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et qu'elles reflètent correctement ses intentions et sa capacité à mener à bien les actions envisagées.

NEP-550. RELATIONS ET TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIEES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 550 a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011. Elle remplace la norme 2-425 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

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

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

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

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

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

Elle définit, par ailleurs, les procédures sur les relations et transactions avec les parties liées que le commissaire aux comptes met en œuvre dans le cadre d'un audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

2. Définitions

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

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

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

3. Procédures d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

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

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

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

- de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent ;
- de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;

- de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis.

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

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

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

Échange d'informations sur les parties liées au sein de l'équipe d'audit

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

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

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

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

Il examine dans cette perspective les éléments suivants :

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

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

- de la nature et du fondement de ces transactions et

- de l'implication éventuelle de parties liées.

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

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

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

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

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

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

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

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

- en informe rapidement les autres membres de l'équipe d'audit ;
- demande à la direction d'identifier toutes les transactions existantes avec les nouvelles parties liées identifiées afin qu'il actualise son évaluation des risques ;
- analyse les raisons pour lesquelles les contrôles mis en place par l'entité n'ont pas permis d'identifier ou de signaler les relations ou les transactions avec les nouvelles parties liées identifiées ;

- réévalue le risque que d'autres parties liées ou transactions importantes avec des parties liées ne soient pas identifiées ou signalées et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires s'il l'estime nécessaire ;
- met en œuvre des contrôles de substance sur les nouvelles parties liées identifiées ou sur les transactions importantes identifiées avec ces parties liées ;
- évalue, le cas échéant, les conséquences sur l'audit de l'omission intentionnelle par la direction d'informations concernant les parties liées.

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

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

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

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

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

5. Examen du traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées

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

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

6. Déclarations écrites

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

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

7. Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

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

8. Documentation

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

9. Dispositions spécifiques applicables à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

25. Dans le cadre des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes peut être amené à intervenir, à la demande de l'entité, sur des informations financières établies en dehors de ses obligations légales, pour des besoins spécifiques. Ces informations financières peuvent être des comptes, des états comptables ou des éléments de comptes tels que définis aux paragraphes 8 à 12 de la norme précitée.

26. A ce titre, le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser un audit sur des informations financières établies :

- soit selon les référentiels comptables applicables en France ;
- soit selon un référentiel comptable ou des critères convenus, qui ne comportent aucune définition des parties liées ou qui définissent pour celles-ci un champ autre que celui prévu au paragraphe 29 ci-dessous.

27. Dans le premier cas, le commissaire aux comptes applique les procédures d'audit décrites aux paragraphes 7 à 24 de la présente norme en se référant à la définition des parties liées des référentiels comptables applicables en France.

28. Dans le second cas, pour :

- apprécier la présence de facteurs de risque de fraudes et évaluer le risque d'anomalies significatives en résultant ;
- être en mesure de conclure que les informations financières ne sont pas trompeuses.

le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 7 à 24 de la présente norme, à l'exception du deuxième alinéa du paragraphe 21 dans le cas de critères convenus ou d'un référentiel comptable qui n'est pas conçu pour donner une image fidèle.

29. Les procédures définies au paragraphe 28 s'appliquent :

- en retenant la définition des parties liées ci-après, lorsque le référentiel comptable ou les critères convenus retenus par l'entité ne comportent aucune définition des parties liées ou comportent une définition des parties liées dont le champ est plus restreint que celui retenu dans cette définition.

Les « parties liées » se définissent dans ce cas comme :

- une personne ou une entité qui contrôle ou qui a une influence notable, directement, ou indirectement au travers d'un ou plusieurs intermédiaires, sur l'entité établissant les informations financières objet de l'audit ou ;
- une entité sur laquelle l'entité établissant les informations financières objet de l'audit exerce un contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement au travers d'un ou plusieurs intermédiaires ou ;
- une entité qui est sous contrôle commun avec l'entité établissant les informations financières objet de l'audit par le fait qu'elles ont :
 - i. un actionnariat commun détenant le contrôle ;
 - ii. des propriétaires qui sont des membres proches d'une même famille ; ou
 - iii. des principaux dirigeants communs.

Concernant les entités sous le contrôle d'un même État, que ce soit au niveau national, régional ou local, celles-ci ne sont pas considérées comme liées, sauf si elles sont engagées entre elles dans des transactions importantes ou si elles partagent des ressources dans des proportions significatives.

- en retenant la définition des parties liées du référentiel comptable ou des critères convenus retenus par l'entité, lorsque le champ des parties liées défini dans ledit référentiel ou lesdits

critères est plus large que celui de la définition mentionnée ci-avant.

NEP 560 - ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

1. Introduction

1. Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces événements sont qualifiés d'« événements postérieurs ».

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

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

- qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice et doivent donner lieu à un enregistrement comptable ;
- ou qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe.

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

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

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

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

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier les événements postérieurs ;
- les incidences des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.

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

2. Identification des événements postérieurs

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

6. Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut notamment :

- prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;
- consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe délibérant et par les organes mentionnés à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#) après la date de clôture de l'exercice ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- s'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

17. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou sur la troisième partie de son rapport et établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent.

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

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

NEP-570. CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-435 "Continuité de l'exploitation" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Pour l'établissement de ses comptes, l'entité est présumée poursuivre ses activités. Ceux-ci sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

03. La présente norme définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit.

2. Appréciation de l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation

04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments.

05. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

06. Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence. Pour ce faire :

- il s'enquiert de la démarche suivie par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;
- il apprécie les hypothèses sur lesquelles se fonde l'évaluation et la période sur laquelle elle porte. Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

07. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert

auprès d'elle des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.

08. Par ailleurs, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes reste vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. Ces éléments peuvent notamment être :

- de nature financière : capitaux propres négatifs, capacité d'autofinancement insuffisante, incidents de paiement, non-reconduction d'emprunts nécessaires à l'exploitation, litiges ou contentieux pouvant avoir des incidences financières importantes ;
- de nature opérationnelle : départ d'employés de l'entité ayant un rôle clé et non remplacés, perte d'un marché important, conflits avec les salariés, changements technologiques ou réglementaires.

09. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels éléments :

- il met en oeuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation ;
- il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude;
- il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

3. Incidence sur le rapport

10. Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe.

11. Si tel est le cas, le commissaire aux comptes formule une observation dans la première partie de son rapport pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude.

12. Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

13. Lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il refuse de certifier les comptes si ceux-ci ne sont pas établis en valeur liquidative.

4. Procédure d'alerte

14. Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en oeuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.

NEP-580. DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

01. Dans le cadre de l'audit des comptes, les membres de la direction, y compris le représentant légal, font des déclarations au commissaire aux comptes. Celles-ci constituent des éléments collectés pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes.

02. La présente norme a pour objet de définir :

- les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes des déclarations de la direction obtenues au cours de l'audit des comptes ;
- les principes relatifs aux déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier ;
- les conséquences éventuelles que le commissaire aux comptes tire sur l'expression de son opinion du fait que le représentant légal responsable des comptes ne lui fournit pas les déclarations écrites demandées.

2. Utilisation des déclarations de la direction

03. Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations, orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations.

04. Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :

- cherche à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction ;

- apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;
- détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.

05. Lorsque le commissaire aux comptes identifie une déclaration de la direction qui ne semble pas cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit afin d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité.

3. Déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier

06. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier.

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

- il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres ;
- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare avoir fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable appliqué ;
- lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, il déclare lui avoir communiqué les plans d'actions définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la

direction ;

- il déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables reflètent les intentions de la direction et la capacité de l'entité, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées ;
- il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

08. Les déclarations écrites peuvent prendre la forme :

- d'une lettre du représentant légal adressée au commissaire aux comptes, qualifiée de "lettre d'affirmation" ;
- d'une lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal dans laquelle il explicite sa compréhension de ces déclarations.

Par ailleurs, certaines déclarations du représentant légal peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

09. Lorsque le commissaire aux comptes sollicite une lettre d'affirmation, il demande que le signataire précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes, que la lettre soit datée et signée et qu'elle lui soit envoyée directement.

Lorsqu'une des déclarations porte sur un élément spécifique des comptes qui demande des compétences techniques particulières, celle-ci peut être cosignée par le membre de la direction compétent sur le sujet.

10. La lettre d'affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière.

11. Lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal, il lui demande d'en accuser réception et de confirmer par écrit son accord sur les termes exposés à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Cette confirmation ne peut être postérieure à la date de signature du rapport.

12. Lorsque des déclarations du représentant légal sont consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion d'un organe mentionné à l'[article L. 823-16 du code de commerce](#), le commissaire aux comptes s'assure que la date de la réunion concernée est suffisamment proche de la date de signature de son rapport.

4. Conséquences sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes du fait que le représentant légal ne fournit pas les déclarations écrites demandées

13. Lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus.

En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

5. Documentation

14. Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail les comptes rendus de ses entretiens avec la direction de l'entité et les déclarations écrites obtenues de cette dernière. »

NEP-600. PRINCIPES SPECIFIQUES APPLICABLES A L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 600 a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n°0178 du 3 août 2011. Elle remplace en la complétant très significativement la norme 2-501 du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. En application du deuxième alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Pour répondre à cette obligation légale, les commissaires aux comptes formulent une opinion sur les comptes consolidés après avoir mis en œuvre un audit, en application des normes d'exercice professionnel.

02. La présente norme a pour objet de définir, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés.

Ces principes s'appliquent également lorsque les comptes à certifier par le commissaire aux comptes sont des comptes combinés.

La présente norme n'a pas pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, qui font l'objet de la norme d'exercice professionnel correspondante.

03. Dans le contexte particulier de l'audit des comptes consolidés, le risque d'audit comprend notamment le risque qu'une anomalie présente dans l'information comptable des entités comprises dans la consolidation et pouvant générer des anomalies significatives dans les comptes consolidés ne soit détectée ni par les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités, ni par le commissaire aux comptes.

04. Par convention, dans la présente norme :

- le terme « entités » désigne les entités comprises dans la consolidation ;
- le terme « entité consolidante » désigne l'entité qui établit les comptes consolidés soumis à certification du commissaire aux comptes ;

- le terme « commissaire aux comptes » désigne l'organe de contrôle légal des comptes de l'entité consolidante ;
- le terme « information comptable des entités » désigne les comptes ou l'information préparée par les entités, selon les instructions de l'entité consolidante aux fins d'inclusion dans les comptes consolidés, telle que la liasse de consolidation ;
- le terme « professionnels chargés du contrôle des comptes des entités » désigne les commissaires aux comptes des entités ou les autres professionnels qui réalisent les travaux de contrôle sur l'information comptable des entités.

2. Lettre de mission

05. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission et notamment celles des paragraphes 6 et 10 de la dite norme, relatives à l'intervention au sein d'un ensemble consolidé.

3. Planification de l'audit

06. Le commissaire aux comptes planifie son audit des comptes consolidés conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la planification de la mission.

4. Prise de connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

07. En application de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend connaissance :

- de l'ensemble consolidé et des entités qui le constituent, de leurs activités, et de leur environnement, du processus d'élaboration des comptes consolidés défini par l'entité consolidante et des instructions adressées par sa direction aux entités de l'ensemble consolidé ;
- des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;

afin :

- d'identifier les entités importantes pour l'audit des comptes consolidés en fonction de l'importance de leur contribution individuelle ou de l'importance du risque d'anomalies

significatives que l'information comptable de ces entités peut faire peser sur les comptes consolidés ;

- d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs.

08. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes tient compte des informations recueillies avant l'acceptation de son mandat.

5. Connaissance des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

09. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités.

10. Le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, les éléments collectés et les conclusions émises par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Pour ce faire, il examine les critères suivants :

(a) l'identité de ces professionnels et la nature de la mission qui leur a été confiée, leur qualification professionnelle et leur compétence ;

(b) leur compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter ;

(c) la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;

(d) l'existence d'un système de surveillance de leur profession dans l'environnement réglementaire des entités.

11. A l'issue de cet examen, si le commissaire aux comptes estime qu'il ne peut utiliser pour les besoins de l'audit des comptes consolidés les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, il adapte son niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalise lui-même ces travaux.

6. Seuils de signification

12. Le commissaire aux comptes détermine :

(a) le seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;

(b) le cas échéant, des seuils de signification au niveau des comptes consolidés de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe aux comptes consolidés ;

(c) le seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité dont l'information

comptable doit faire l'objet, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, d'un audit ou d'un examen limité ; ce seuil est toujours inférieur au seuil de signification déterminé au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;

(d) le seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble.

13. Lorsque les comptes d'une entité font l'objet d'un audit en application des textes légaux et réglementaires, des statuts, ou de toute autre obligation et que le commissaire aux comptes estime, sur la base des critères définis au paragraphe 10 de la présente norme, qu'il pourra utiliser ces travaux pour ses propres besoins, il apprécie le caractère approprié du seuil de signification au niveau des comptes de l'entité pris dans leur ensemble, déterminé par le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité.

14. Lorsque le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité définit un montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre de ses procédures d'audit, tel que défini dans la norme d'exercice professionnel relative aux « anomalies significatives et seuil de signification », le commissaire aux comptes en apprécie le caractère approprié.

7. Réponses à l'évaluation des risques

15. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés, le commissaire aux comptes détermine :

- les tests à réaliser, le cas échéant, sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur l'information comptable établie par les entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;
- la nature et l'étendue de son implication dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ainsi que le calendrier correspondant.

Tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante

16. Le commissaire aux comptes réalise ou demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de réaliser des tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés dans les cas suivants :

- lorsque les travaux à réaliser sur le processus d'établissement des comptes consolidés ou sur l'information comptable des entités reposent sur l'hypothèse selon laquelle ces contrôles fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Nature et étendue des travaux sur l'information comptable établie par les entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés

Entités importantes au regard des comptes consolidés

17. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié qu'une entité est importante pour l'audit des comptes consolidés en raison de l'importance de sa contribution individuelle au regard des comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité effectue un audit de l'information comptable de celle-ci en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière.

18. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'une entité est importante en raison de l'importance du risque d'anomalies significatives que son information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci met en œuvre une ou plusieurs des diligences suivantes :

- un audit de l'information comptable de l'entité en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière ;
- un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information sur lesquels un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié ;
- des procédures d'audit spécifiques en réponse au risque élevé d'anomalies significatives.

Entités non importantes au regard des comptes consolidés

19. Le commissaire aux comptes effectue, au niveau des comptes consolidés, des procédures analytiques.

20. Le commissaire aux comptes apprécie si les éléments susceptibles d'être collectés à partir :

- des travaux réalisés sur l'information comptable des entités importantes ;
- des travaux réalisés sur le processus d'établissement des comptes consolidés et sur les contrôles conçus dans l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- des procédures analytiques effectuées au niveau des comptes consolidés ;

pourront être suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Dans le cas contraire, il sélectionne des entités non importantes au regard des comptes consolidés sur lesquelles une ou plusieurs des diligences suivantes seront mises en œuvre par lui-même ou par les professionnels chargés du contrôle des comptes de celles-ci :

- un audit ou un examen limité de l'information comptable de l'entité en utilisant le seuil de signification défini au niveau des comptes de cette dernière ;
- un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information ;
- des procédures spécifiques.

Le commissaire aux comptes modifie périodiquement la sélection de ces entités.

Nature et étendue de l'implication du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

Entités importantes – Évaluation des risques

21. Le commissaire aux comptes est impliqué dans l'évaluation des risques effectuée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes. La nature, le calendrier et l'étendue des travaux requis pour cette implication dépendent de l'appréciation faite par le commissaire aux comptes sur ces professionnels, selon les critères énoncés au paragraphe 10 de la présente norme. Ils comprennent au minimum :

- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes ou la direction de l'entité sur les activités de celle-ci qui sont importantes pour l'ensemble consolidé ;
- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs et ;
- une revue de la documentation du professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité relative au risque élevé d'anomalies significatives. Cette documentation peut prendre la forme d'une synthèse justifiant ses conclusions.

Procédures d'audit en réponse au risque élevé d'anomalies significatives

22. Lorsqu'un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié au niveau d'une entité pour laquelle les travaux sont réalisés par un professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci, le commissaire aux comptes :

- évalue le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre pour répondre spécifiquement à ce risque ;
- détermine s'il est nécessaire, en fonction de l'appréciation qu'il porte sur ce professionnel, qu'il soit impliqué dans la mise en œuvre des procédures complémentaires.

8. Processus de consolidation

23. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives lié au processus de consolidation, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées en application des paragraphes 7 et 16 de la présente norme. Celles-ci lui permettent :

- d'évaluer l'exhaustivité du périmètre de consolidation ;
- d'apprécier le caractère approprié, exact et exhaustif des écritures de consolidation et évaluer s'il existe des facteurs de risques de fraudes ou des indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction de l'entité consolidante ;
- d'évaluer si l'information comptable des entités a été correctement retraitée, lorsque celle-ci n'est pas préparée dans le même référentiel comptable que celui retenu pour établir les comptes consolidés ;

- de vérifier que l'information comptable communiquée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités est celle reprise dans les comptes consolidés ;
- d'évaluer si les retraitements nécessaires ont été effectués conformément au référentiel comptable applicable lorsque la date de clôture des comptes des entités est différente de celle de l'entité consolidante.

9. Événements postérieurs

24. Dans le cadre de l'audit de l'information comptable des entités, le commissaire aux comptes ou les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités, mettent en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces dernières entre la date de clôture de leur information comptable et la date de signature du rapport sur les comptes consolidés et qui peuvent nécessiter :

- un traitement comptable approprié dans les comptes consolidés ou ;
- une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes consolidés.

25. Lorsque les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités réalisent des travaux autres qu'un audit de l'information comptable de ces dernières, le commissaire aux comptes leur demande de l'informer d'événements postérieurs tels que définis ci-dessus dont ils auraient eu connaissance.

10. Communication avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

26. Le commissaire aux comptes communique suffisamment à l'avance ses instructions aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Cette communication définit les travaux à réaliser, l'utilisation qui en sera faite ainsi que le format et le contenu de la communication entre les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et le commissaire aux comptes.

Cette communication comprend également :

- la demande faite aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de confirmer qu'ils coopéreront avec le commissaire aux comptes dans le cadre des conditions d'utilisation de leurs travaux, telles que définies dans les instructions ;
- les dispositions des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier, en matière d'indépendance ;
- dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information comptable des entités, le ou le(s) seuil(s) tels que définis au paragraphe 12(b), (c) et (d) ;
- le risque élevé d'anomalies significatives identifié par le commissaire aux comptes au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs qui doit être pris en considération par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- la demande d'informer, en temps utile, le commissaire aux comptes de tout autre risque élevé

d'anomalies significatives à considérer au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs dans les entités ainsi que les procédures mises en œuvre pour répondre à ce risque ;

- la liste des parties liées préparée par la direction de l'entité consolidante, complétée de l'identité de toute autre partie liée dont le commissaire aux comptes a connaissance ;
- la demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de communiquer au commissaire aux comptes, dès qu'ils en ont connaissance, l'existence de toute partie liée non identifiée par celui-ci ou par la direction de l'entité consolidante. Le commissaire aux comptes apprécie, le cas échéant, si l'existence de ces parties liées doit être communiquée aux professionnels chargés du contrôle des comptes des autres entités.

27. Le commissaire aux comptes demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de lui communiquer les éléments pertinents pour fonder son opinion sur les comptes consolidés. Cette communication comprend :

- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier celles relatives à l'indépendance et à la compétence professionnelle ;
- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des instructions reçues du commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'information comptable des entités sur laquelle les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces dernières ont réalisé leurs travaux ;
- les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes consolidés ;
- un état des anomalies non corrigées sur l'information comptable des entités. Cet état n'inclut pas les anomalies qui sont en dessous du seuil des anomalies manifestement insignifiantes, tel que défini au paragraphe 12 (d) ;
- les indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction ;
- une description des faiblesses significatives de contrôle interne identifiées au niveau des entités ;
- les autres faits significatifs que les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ont communiqués ou vont communiquer aux membres des organes de direction et de surveillance des entités, y compris les fraudes (réelles ou suspectées) impliquant les directions des entités ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou toute autre fraude qui pourrait entraîner une anomalie significative dans l'information comptable des entités ;
- tout autre élément important estimé pertinent pour le commissaire aux comptes, y compris les points particuliers mentionnés dans les lettres d'affirmation signées par les directions des entités et ;
- la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités.

11. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

28. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés sur la base :

- des procédures d’audit réalisées sur le processus d’établissement des comptes consolidés ;
- des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l’information comptable de ces dernières.

29. Le commissaire aux comptes :

- apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités tels que mentionnés dans le paragraphe 27 ;
- échange avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, les directions des entités ou la direction de l’entité consolidante sur les éléments importants relevés ;
- évalue la nécessité de revoir d’autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- conçoit, dès lors que les travaux mis en œuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes.

30. Le commissaire aux comptes évalue l’incidence sur son opinion d’audit de :

- l’ensemble des anomalies non corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ;
- toute situation où il n’a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés.

12. Communication

31. Le commissaire aux comptes communique à la direction de l’entité consolidante, au niveau de responsabilité approprié :

- en faisant application de la norme d’exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne :
 - les faiblesses du contrôle interne conçu par l’entité consolidante et mis en œuvre dans l’ensemble consolidé pour les besoins de l’établissement des comptes consolidés ;
 - les faiblesses du contrôle interne des entités, identifiées soit par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, soit par lui-même ;qu’il estime d’une importance suffisante pour mériter son attention
- les fraudes qu’il a identifiées ou qui ont été portées à sa connaissance par le professionnel chargé du contrôle des comptes d’une entité, ou les informations qu’il a obtenues sur l’existence possible d’une fraude.

32. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d’exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l’article L. 823-16 du code de commerce.

A ce titre, le commissaire aux comptes communique les éléments suivants :

- une présentation d'ensemble :
 - des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités ;
 - de son implication dans les travaux à réaliser par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable des entités importantes ;
- les difficultés qu'il a rencontrées, liées à la qualité des travaux réalisés par le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité ;
- toute limitation dans la mise en œuvre des procédures d'audit estimées nécessaires pour l'audit des comptes consolidés, par exemple lorsque le commissaire aux comptes n'a pu avoir accès à toute l'information demandée ;
- les faiblesses du contrôle interne visées au paragraphe 31 qu'il estime significatives ;
- les fraudes avérées ou suspectées impliquant :
 - la direction de l'entité consolidante, la direction des entités, les employés ayant un rôle clé dans les contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ou ;
 - d'autres personnes lorsque la fraude a entraîné une anomalie significative dans les comptes consolidés.

13. Documentation

33. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments suivants :

- une analyse des entités, le conduisant à déterminer celles qui sont ou non importantes ;
- la nature des travaux réalisés sur l'information comptable des entités ;
- la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes, y compris la revue éventuelle, par le commissaire aux comptes, de tout ou partie de la documentation des professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités et de leurs conclusions ;
- les communications écrites entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités relatives aux demandes du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes veille au respect des dispositions de l'article R. 821-27 du code de commerce.

NEP-610. PRISE DE CONNAISSANCE ET UTILISATION DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-502 "Prise en compte des travaux de l'audit interne" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Lorsque l'entité dispose d'un audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l'audit interne en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à :

- la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de l'audit interne ;
- l'utilisation par le commissaire aux comptes des travaux réalisés par l'audit interne.

2. Prise de connaissance de l'audit interne

03. Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;
- de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne.

3. Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne

04. A l'issue de cette prise de connaissance, lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux réalisés par l'audit interne, il apprécie notamment :

- les qualifications professionnelles des auditeurs internes et leur expérience acquise dans ces fonctions ;
- l'organisation de l'audit interne en termes de planification, mise en oeuvre et supervision des

travaux ;

- la documentation existante, y compris les programmes de travail et autres procédures écrites ;
- si la direction prend en compte les recommandations formulées par l'audit interne et si elle met en oeuvre des actions pour répondre à ces recommandations.

05. Lorsque le commissaire aux comptes décide d'utiliser certains travaux de l'audit interne, il apprécie notamment si :

- la nature et l'étendue de ces travaux répondent aux besoins de son audit ;
- ces travaux ont été réalisés par des personnes disposant d'une qualification professionnelle et d'une expérience suffisantes et ont été revus et documentés ;
- une solution appropriée a été apportée aux problématiques mises en évidence par les travaux de l'audit interne ;
- les rapports ou autres documents de synthèse établis par l'audit interne sont cohérents avec les résultats des travaux réalisés par ce dernier.

06. Le commissaire aux comptes apprécie, par ailleurs, si ces travaux constituent des éléments suffisants et appropriés pour lui permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

07. Si tel n'est pas le cas, il en titre les conséquences sur ses propres travaux.

NEP-620. INTERVENTION D'UN EXPERT

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 620 a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007. Elle remplace la norme 2-503 « Utilisation des travaux d'un expert » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

03. La présente norme a pour objet :

- de définir les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire appel à un expert ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide de faire appel à un expert de son choix ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

2. Définition

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

3. Appréciation de la nécessité de faire appel à un expert

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

- l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des oeuvres d'art ou des pierres

précieuses ;

- la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
- la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
- l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;
- l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.

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

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

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

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

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

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

5. Principes applicables lorsque l'expert est choisi par l'entité

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

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

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

11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en oeuvre des

procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

6. Evaluation des travaux de l'expert

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Documentation des travaux de l'expert

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

NEP-630. UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT-COMPTABLE INTERVENANT DANS L'ENTITÉ

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007. Elle remplace la norme 2-504 « Utilisation des travaux de l'expert-comptable » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. En application des dispositions de l'article L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable par le commissaire aux comptes.

2. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et planification

03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;
- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

04. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés.

3. Evaluation des travaux de l'expert-comptable

05. Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.

06. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en oeuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments

suffisants et appropriés recherchés.

4. Référence aux travaux de l'expert-comptable dans le rapport

07. L'expression de l'opinion émise par le commissaire aux comptes ne fait pas référence aux travaux de l'expert-comptable. Ces travaux sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

5. Documentation

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

NEP-700. RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007. La NEP 700 est applicable aux rapports relatifs aux comptes annuels et consolidés des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Remplace les normes 2-601 « rapport général sur les comptes annuels » et 2-602 « rapport sur les comptes consolidés » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

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

03. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

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

2. Contenu des rapports

05. Les rapports comportent trois parties distinctes relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

3. Certification des comptes

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

- soit certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image

fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ;

- soit assortir la certification de réserves ;
- soit refuser la certification des comptes.

Dans ces deux derniers cas, il précise les motifs de la réserve ou du refus.

07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 précité, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles lorsqu'il certifie les comptes sans réserve ou lorsqu'il assortit la certification de réserves.

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

09. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct après l'expression de l'opinion.

10. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice.

4. Certification sans réserve

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

5. Certification avec réserve

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

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

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

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

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

6. Refus de certifier

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

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

et que :

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

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

17. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

18. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

7. Justification des appréciations

19. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en oeuvre à cet effet les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations.

20. La justification des appréciations figure dans la deuxième partie du rapport, après celle relative à la certification.

8. Vérifications et informations spécifiques

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

- a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- b) 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 l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
 - le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
- c) Le cas échéant, les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote.

22. Dans le rapport sur les comptes consolidés, cette troisième partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

Elle comporte deux paragraphes distincts :

- a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires ;
- b) La conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

9. Forme du rapport

23. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues à l'article R. 822-93 du code de commerce.

Le rapport comporte :

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

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

c) Une introduction qui :

- précise :
 - l'origine de sa nomination ;
 - l'exercice sur lequel porte le rapport ;
 - la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
 - l'entité dont les comptes sont certifiés ;
- présente les trois parties du rapport ; et
- rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes ;

d) Trois parties distinctes nettement individualisées relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

e) La date du rapport ;

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

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

NEP-705. JUSTIFICATION DES APPRECIATIONS

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006.

Elle remplace la pratique professionnelle «Justifiant de leurs appréciations» identifiée par le Haut Conseil du Commissariat aux comptes au titre de bonne pratique professionnelle. Une norme d'exercice professionnel homologuée ne peut toutefois, en raison de sa nature réglementaire, inclure d'exemples de rapports. De ce fait, et dans l'attente de la publication d'un guide d'application sur ce sujet, le lecteur peut utilement continuer à se référer aux exemples annexés à la bonne pratique professionnelle « Justifiant de leurs appréciations ».

1. Introduction

1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.

2. Cette obligation s'applique aux rapports établis par le commissaire aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, et ne s'applique pas aux autres rapports susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission.

3. 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 général sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés.

2. Concept de « *justification des appréciations* »

4. La « *justification des appréciations* » effectuée par le commissaire aux comptes constitue une explicitation de celles-ci et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes.

5. L'explicitation de certaines appréciations ne saurait se substituer à la nécessité de formuler une opinion avec réserve ou un refus de certifier ou d'insérer un paragraphe d'observation dans le rapport.

6. La justification de ses appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

3. Appréciations de nature à faire l'objet d'une justification

7. Le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations en toutes circonstances. Sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, il retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes.

8. Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en oeuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en oeuvre de sa démarche d'audit.

4. Formulation de la justification des appréciations

9. Le commissaire aux comptes formule la justification de ses appréciations par référence explicite aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

10. Cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- l'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- une conclusion, exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

11. Le commissaire aux comptes précise que les appréciations justifiées s'inscrivent dans le cadre de la démarche d'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de l'opinion exprimée sur ces comptes. La formulation retenue ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés des comptes faisant l'objet d'une justification des appréciations du commissaire aux comptes.

12. La justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée dans les cas où :

- les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;
- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;
- aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives.

5. Place de la justification des appréciations dans le rapport

13. La justification des appréciations du commissaire aux comptes figure dans une partie de rapport distincte, placée après celle relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Le rapport sur les comptes comporte ainsi les trois parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

- opinion sur les comptes annuels ou opinion sur les comptes consolidés, y compris, le cas échéant, la motivation des réserves ou du refus de certifier et le paragraphe prévu pour les observations;
- justification des appréciations;
- vérifications et informations spécifiques pour les comptes annuels ou vérification spécifique pour les comptes consolidés.

6. Lien entre la justification des appréciations et les observations

14. Lorsqu'un point concernant les comptes nécessite à la fois une observation et une justification des appréciations, ce point est évoqué respectivement dans la première partie du rapport après l'expression de l'opinion au titre de l'observation et dans la deuxième partie du rapport au titre de la justification des appréciations. Cette situation peut se présenter, par exemple, lorsqu'un changement de méthode comptable est intervenu, ou lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité de l'exploitation.

7. Précision concernant la certification avec réserve

15. L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve constitue une justification des appréciations et trouve sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes. Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes de devoir justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé la réserve même si ces autres appréciations ne posent pas de difficultés particulières. Ces autres justifications d'appréciations figurent dans la deuxième partie de son rapport.

8. Cas du refus de certifier

16. L'exposé des motivations conduisant à un refus de certifier est de nature à répondre à l'obligation de justification des appréciations. Dans cette situation, le commissaire aux comptes n'a pas à justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé le refus de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations eu égard à la nature de l'opinion exprimée dans la première partie de son rapport.

NEP- 710. INFORMATIONS RELATIVES AUX EXERCICES PRÉCÉDENTS

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 710 a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 113 du 16 mai 2007. Elle remplace la norme 2-603 " Chiffres comparatifs" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. L'indication d'informations relatives aux exercices précédents dans les comptes de l'exercice écoulé est prévue par les textes légaux et réglementaires.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour vérifier que les textes légaux et réglementaires applicables aux informations relatives aux exercices précédents ont été correctement appliqués.

03. Elle définit par ailleurs les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies significatives qu'il a relevées et qui affectent la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé.

2. Procédures mises en oeuvre par le commissaire aux comptes au titre des informations relatives aux exercices précédents

04. En l'absence de changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes vérifie que, en application du référentiel comptable applicable :

- les montants figurant dans les comptes des exercices précédents, y compris le cas échéant dans l'annexe, ont été correctement reportés ;
- les informations narratives relatives aux exercices précédents, lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des comptes de l'exercice écoulé, ont été incluses.

05. Lorsque les comptes de l'exercice sont affectés par un changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes fait application des principes définis au paragraphe 04 de la présente norme et des principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables.

06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat, il applique

également les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.

07. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, il en informe la direction et lui demande de modifier ces informations.

3. Incidence sur l'opinion

08. Conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.

09. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies significatives dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui affectent leur comparabilité avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en évalue l'incidence sur son opinion.

NEP-730. CHANGEMENTS COMPTABLES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-605 "Changements comptables" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

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

02. Par ailleurs, une entité peut, dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable, être conduite à corriger des erreurs dans les comptes ou décider de procéder à des changements d'estimation ou de modalités d'application ou à des changements d'options fiscales.

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

- les changements de méthodes comptables ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'estimation ou de modalités d'application ;
- les changements d'options fiscales.

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

2. Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie un changement comptable

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

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

- que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;
- qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque

le référentiel comptable applicable le prévoit.

07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

3. Incidence sur le rapport

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

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

10. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels et que ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

NEP-910. CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS DES ENTITÉS MENTIONNÉES À L'ARTICLE L.823-12- 1 DU CODE DE COMMERCE

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 2 mars 2009 publié au J.O. n° 62 du 14 mars 2009. Elle est relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du Code de commerce.

1. Introduction

1. Conformément au premier alinéa de l'article L. 823-9, "les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice".

2. La présente norme a pour objet de définir les principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.

2. Principes

3. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, dont il adapte les modalités de mise en œuvre en se fondant sur son jugement professionnel et sur la présente norme.

4. En particulier, les dispositions de la norme d'exercice professionnel "principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes" s'appliquent.

3. Principales modalités de mise en œuvre

5. Le commissaire aux comptes adapte, s'il y a lieu, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, la présence d'un expert-comptable, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes procède, notamment, aux adaptations visées aux paragraphes 6 à 16 de la présente norme.

6. Lettre de mission :

Le commissaire aux comptes intervenant dans ces entités fait explicitement référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité contrôlée.

7. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, le commissaire aux comptes utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

8. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :

Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques.

9. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :

Le commissaire aux comptes peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable.

10. Demandes de confirmation des tiers :

Lorsque son intervention a lieu plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de valider la réalité des créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente, et de contrôler l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle permet de limiter le recours à des demandes de confirmation des clients et fournisseurs.

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

12. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice :

Dans un environnement de contrôle caractérisé par une implication opérationnelle du dirigeant, le commissaire aux comptes peut privilégier un entretien avec celui-ci pour identifier les événements postérieurs à la clôture.

13. Déclarations de la direction :

Le commissaire aux comptes adapte au contexte de l'entité contrôlée la formulation des déclarations écrites qu'il demande à la direction, ou bien qu'il adresse au représentant légal de l'entité en lui demandant d'en confirmer les termes.

14. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions. Dès lors que pour certains comptes il estime que ces travaux sont suffisants et appropriés, il se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques lui permettant de comprendre l'évolution des comptes concernés.

15. Justification des appréciations :

Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives, que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre est réduit.

16. Documentation des travaux :

Le commissaire aux comptes constitue, dans le respect de l'article R. 823-10 et en prenant en compte les dispositions de la présente norme, un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission.

NEP 920 - Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 20 décembre 2012 publié au J.O. n° 304 du 30 décembre 2012

1. Introduction

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

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

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

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

2. Principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés des organismes de sécurité sociale

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

- de l'importance du volume des opérations traitées par l'entité ;

- de l'existence de textes légaux et réglementaires spécifiques qui régissent la détermination des charges et des produits, tels que ceux fixant la nomenclature et la tarification des actes ou les taux des cotisations.

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

3. Utilisation par le commissaire aux comptes des travaux de validation interne effectués par l'agent comptable national pour les besoins de l'audit des comptes combinés

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

6. Le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux de validation interne réalisés par l'agent comptable national en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

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

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

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

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

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

10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le traitement par l'organisme des

prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès n'est pas satisfaisant, il formule une opinion avec réserve pour limitation ou exprime un refus de certifier, conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au "rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés".

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

11. Dès lors qu'il existe des opérations faisant l'objet d'une externalisation auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes, le commissaire aux comptes peut collecter les éléments relatifs à ces opérations auprès des membres et personnel de la Cour des comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les procédures définies à l'article R. 137-6 du code des juridictions financières et par l'arrêté du 21 juin 2011.

NEP-2410. EXAMEN LIMITÉ DE COMPTES INTERMÉDIAIRES EN APPLICATION DE DISPOSITIONS LÉGALES OU RÉGLEMENTAIRES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.

1. Introduction

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

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

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

2. Respect des textes et esprit critique

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

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

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

- fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes ;
- exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

3. Nature de l'assurance

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

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

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

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

4. Anomalies significatives et seuil de signification

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

5. Travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes. — Lettre de mission

12. Le commissaire aux comptes définit les termes et conditions de l'examen limité dans la lettre de mission établie conformément aux principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification ou dans une lettre de mission spécifique établie conformément à ces mêmes principes.

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

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

14. Lorsque, au cours de l'audit, des comptes de l'exercice précédent ou de l'examen limité des comptes intermédiaires précédents, le commissaire aux comptes a collecté des éléments relatifs à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, il assure un suivi des facteurs de risque identifiés lors de ces contrôles.

15. Pour ce faire, le commissaire aux comptes :

- relève notamment, dans son dossier de l'exercice précédent, les éléments identifiés suivants :
- les faiblesses significatives du contrôle interne ;
- les risques inhérents élevés qui requièrent une démarche particulière ;
- les anomalies significatives corrigées ou non ;
- s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. Il s'agit notamment de changements survenus au titre des éléments du contrôle interne, de la nature des activités de l'entité, du choix des méthodes comptables appliquées ou de tout autre événement qu'elle estime susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ou sur la préparation des comptes intermédiaires.

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

- il prend connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du commissaire aux comptes. Il s'intéresse particulièrement :
- aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le commissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ; et
- à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;

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

6. Entretiens avec la direction

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

- leur appréciation du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- l'évolution des procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;
- leur connaissance éventuelle de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité ;
- l'évolution des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à assurer le respect des textes légaux et réglementaires ;
- les anomalies relevées par le commissaire aux comptes que celui-ci estime significatives et devant à ce titre être corrigées et les anomalies qu'il estime non significatives ;
- la survenance, jusqu'à une date aussi rapprochée que possible, de la date de signature de son rapport d'examen limité, d'événements postérieurs à la clôture de la période tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification ;
- des changements comptables tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, survenus au cours de la période contrôlée ;
- des opérations non courantes, en raison de leur importance ou de leur nature, ou complexes réalisées au cours de la période contrôlée ;
- des hypothèses retenues pour procéder aux estimations comptables, des intentions de la direction et de la capacité de l'entité à mener à bien les actions envisagées ;
- du traitement comptable des opérations avec les parties liées ;
- des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entité, et, le cas échéant, des plans d'actions qu'elle a définis pour l'avenir de l'entité ;
- de tout autre élément qu'il estime utile pour fonder sa conclusion sur les comptes intermédiaires.

7. Procédures analytiques

18. Dans le cadre de l'examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques en appliquant les principes définis dans la norme d'exercice professionnel

relative aux procédures analytiques applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

8. Autres procédures d'examen limité

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

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

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

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

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

9. Déclarations du représentant légal

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

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

- il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a

suspectées, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;

- il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal responsable des comptes considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de la période qui nécessiterait un traitement comptable.

10. Communication

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

11. Forme du rapport d'examen limité du commissaire aux comptes

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

- a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;
- b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- c) Une introduction qui précise :
 - l'origine de sa nomination ;
 - la nature des comptes intermédiaires, individuels ou consolidés, le cas échéant condensés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
 - l'entité dont les comptes font l'objet d'un examen limité ;
 - la période sur laquelle ils portent ; et
 - les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour établir les comptes intermédiaires et du commissaire aux comptes ;
- d) Un paragraphe décrivant les procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cadre de son examen limité ;
- e) La formulation de la conclusion du commissaire aux comptes ;

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

12. Conclusions formulées par le commissaire aux comptes

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

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

29. Le commissaire aux comptes formule :

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

13. Conclusion sans réserve

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

14. Conclusion avec réserve

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

- lorsqu'il a identifié, au cours de l'examen limité des comptes intermédiaires, des anomalies

significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ; ou

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

15. Conclusion défavorable

32. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

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

16. Impossibilité de conclure

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

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

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

17. Observations

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

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

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

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

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- en cas de changement de méthodes comptables survenu au cours de la période.

18. Documentation

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

NEP-9010. AUDIT ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES.

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008. Cette norme remplace les normes 2-606 « Rapport d'audit sur des comptes intermédiaires » et 2-607 « Rapports particuliers d'audit » du référentiel normatif de juillet 2003.

1. 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.

2. Conditions requises

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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

NEP-9020. EXAMEN LIMITE ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES.

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008.
--

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

NEP-9030. ATTESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011. Elle remplace la version précédente homologuée par arrêté du 20 mars 2008 publié au J.O. n° 71 du 23 mars 2008 . Nouveauté: Cette nouvelle version ouvre la possibilité de délivrer des attestations concernant une entité contrôlante ou une entité contrôlée.

1. 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.

2. 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.

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

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

NEP 9040 - 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au J.O. n° 0185 du 9 août 2008.

1. 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.

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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

NEP-9050. CONSULTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011. Elle remplace la version précédente homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au J.O. n° 0185 du 9 août 2008. Nouveauté : Cette nouvelle version permet d'émettre 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. Ceci peut notamment être demandé dans le cadre d'entreprises en difficultés.

1. 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.

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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

NEP 9060 - PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE L'ACQUISITION D'ENTITÉS

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au J.O. n° 0185 du 9 août 2008.

1. 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.

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.

2. 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.

3. 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 ».

4. 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.

5. 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.

6. 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.

NEP 9070 - PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE LA CESSION D'ENTREPRISES

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 1er août 2008 publié au J.O. n° 0185 du 9 août 2008.

1. 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.

2. 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 ;
- 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

NEP-9080. CONSULTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMISSAIRE AUX COMPTES PORTANT SUR LE CONTROLE INTERNE RELATIF A L'ELABORATION ET AU TRAITEMENT DE L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIERE

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011. Elle 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 au traitement de l'information comptable et financière.

1. 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 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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

5. 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.

6. 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.

NEP-9090. Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 27 décembre 2013 publié au J.O. n°0304 du 31 décembre 2013.

1. 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 :

- 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.

2. 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.

3. 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.

3.1. 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.

3.1.1. 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.

3.1.2. 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.

3.2. 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.

3.2.1. 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.

3.2.2. 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.

3.3. 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.

3.3.1. 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.

3.3.2. 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.

4. 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.

NEP-9505. RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ETABLI EN APPLICATION DES ARTICLES L. 225-235 ET L. 226-10-1 DU CODE DE COMMERCE SUR LE RAPPORT DU PRESIDENT

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011. Elle remplace la version précédente homologuée par arrêté du 20 mai 2009 publié au J.O. n° 127 du 4 juin 2009. Cette nouvelle version tient compte de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 relative à la simplification et à la clarification du droit.

1. Introduction

01. En application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce, le commissaire aux comptes :

- présente, dans un rapport joint à son rapport sur les comptes annuels ou, le cas échéant, à son rapport sur les comptes consolidés ses observations sur le rapport du président visé aux articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce, pour celles des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- atteste l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce devant figurer dans le rapport du président.

02. Ces dispositions s'appliquent à tout commissaire aux comptes lorsqu'il exerce sa mission de certification dans une société anonyme, une société en commandite par actions ou une société européenne, dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement par le commissaire aux comptes de son rapport sur le rapport du président.

2. Rappel des obligations du président et de la société

04. En application des articles L. 225-37, L. 225-68 ou L. 226-10-1 du code de commerce, le président du conseil d'administration ou le président du conseil de surveillance rend compte dans un rapport à l'assemblée générale, joint au rapport du conseil d'administration, du directoire ou du

gérant, des éléments suivants:

- la composition, les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que les procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société, en détaillant notamment celles de ces procédures qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière pour les comptes sociaux et, le cas échéant, pour les comptes consolidés ;
- les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ;
- lorsque la société se réfère volontairement à un code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été ainsi que le lieu où ce code peut être consulté ;
- si la société ne se réfère pas à un tel code, les règles retenues en complément des exigences requises par la loi et les raisons pour lesquelles la société a décidé de n'appliquer aucune disposition d'un code de gouvernement d'entreprise ;
- les modalités particulières relatives à la participation des actionnaires à l'assemblée générale, le rapport pouvant procéder par renvoi aux dispositions des statuts qui prévoient ces modalités.

Dans les sociétés anonymes, ce rapport présente, en outre, les principes et les règles arrêtés par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux et mentionne la publication des informations prévues par l'article L. 225-100-3 du code de commerce relatives aux éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique.

05. Ce rapport est approuvé par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance et est rendu public.

3. Diligences relatives aux informations dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière

06. Les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière s'entendent de celles qui permettent à la société de produire, dans des conditions de nature à pouvoir en garantir la fiabilité, les comptes et les informations sur la situation financière et sur ces comptes. Ces informations sont celles extraites de comptes intermédiaires ou des comptes annuels ou consolidés, ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

07. L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques en tant que telles mais à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du président sur les procédures de contrôle

interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Pour ce faire le commissaire aux comptes :

- prend connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière sous-tendant les informations présentées dans le rapport du président et consulte la documentation existante ;
- prend connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulte la documentation existante ;
- détermine si les déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission font l'objet d'une information appropriée dans le rapport du président.

Les déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques sont des faiblesses significatives du contrôle interne au sens de la norme relative à la communication des faiblesses du contrôle interne, qui sont telles qu'elles puissent conduire à une anomalie significative dans l'information comptable et financière dont la connaissance par le marché est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le cours des instruments financiers émis par la société.

08. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève dans le rapport du président des informations sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont pas sincères ou sont insuffisamment justifiées, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. à défaut d'obtenir satisfaction, il formule, dans son rapport, les observations qu'il estime nécessaires.

Ces observations peuvent notamment porter sur :

- la description donnée des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- l'absence d'éléments disponibles lui permettant d'apprécier certaines informations contenues dans le rapport du président ;
- l'omission de déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission.

09. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à formuler des observations dans son rapport, il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes.

4. Diligences relatives aux autres informations

10. Le commissaire aux comptes vérifie que les informations, autres que celles portant sur les

procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, requises aux articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce, figurent dans le rapport du président. Si tel n'est pas le cas, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les compléments qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir ces compléments, il signale dans son rapport l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations.

11. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier la sincérité des informations, autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, contenues dans le rapport du président, que ces informations soient requises par les articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce ou non ; notamment, il n'a pas à prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces autres informations ni de la documentation disponible.

Sa lecture du rapport du président lui permet toutefois de relever, le cas échéant, les informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Dans une telle situation, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, le commissaire aux comptes formule une observation dans son rapport sur le caractère manifestement incohérent de ces autres informations.

5. Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président

12. Le rapport du commissaire aux comptes comporte les mentions suivantes :

- un intitulé ;
- le destinataire du rapport ;
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes, les objectifs de son intervention et le texte de loi applicable, l'identification du rapport du président et l'exercice concerné ;

Dans une partie relative aux informations concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière :

- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- une conclusion sous la forme d'observations, ou au contraire d'absence d'observations, à exprimer sur les informations contenues dans le rapport du président portant sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;

Dans une partie relative aux autres informations :

- une attestation de l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce, ou, à défaut, le signalement de l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations ;
- le cas échéant, ses observations sur le caractère manifestement incohérent des autres

informations ;

- la date du rapport ;
- l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) du rapport.

13. Lorsque le président n'établit pas le rapport prévu par les dispositions légales précitées, ou ne rend pas compte dans ce rapport des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, le commissaire aux comptes formule, dans le rapport prévu à l'article L. 225-235 du code de commerce, une observation traduisant son impossibilité de conclure et mentionne l'irrégularité correspondante ainsi relevée.

6. Hypothèse d'un rapport du président comportant une évaluation des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre, sur les informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les diligences prévues dans la présente norme. En outre, il :

- prend connaissance du processus d'évaluation mis en place ainsi que de sa documentation ;
- et apprécie la qualité et le caractère suffisant de la documentation existante.

15. Le cas échéant, le commissaire aux comptes formule dans son rapport, au titre des informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les observations prévues dans la présente norme, qui peuvent en outre être relatives :

- à l'appréciation portée par le président sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- aux raisons pour lesquelles les diligences qu'il a mises en œuvre conformément à la présente norme ne lui permettent pas de se prononcer sur ces informations.

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

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 3 novembre 2009 publié au J.O. n° 0275 du 27 novembre 2009. Elle remplace les normes « 5-106. Rapport de gestion » et « 5-107. Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. En application des articles L. 820-1 et L. 823-10 alinéas 2 et 3 du code de commerce, le commissaire aux comptes vérifie, dans toutes les personnes et entités, la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui sont contrôlées au sens de l'article L. 233-16 par une telle société, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Il vérifie, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

02. En application de l'article R. 823-7 (2° et 3°), dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les

documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation et atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.

03. La présente norme a pour objet de définir les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de :

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- vérifier, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;
- vérifier, le cas échéant, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

04. Elle définit également les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses observations.

05. Les diligences du commissaire aux comptes sur les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, ou mis à leur disposition, portent sur les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés, que ces documents soient :

- prévus par les textes légaux ou 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.

06. Les informations présentées dans le rapport de gestion et dans les autres documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont classées en trois catégories pour les besoins de la norme :

- les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés ;
- les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 ;
- les autres informations.

2. Travaux relatifs aux informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés

07. Les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, sont celles extraites des comptes ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes. Ces informations peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires et précisions portant sur ces comptes.

08. Il en est ainsi, à titre d'exemple, des informations suivantes :

- répartition du chiffre d'affaires par produits ;
- détail de l'évolution de certaines charges ;
- ratios d'endettement et autres ratios financiers ;
- résultat opérationnel de chaque unité de production ;
- décomposition par date d'échéance des soldes des dettes à l'égard des fournisseurs, telle que prévue par le code de commerce.

09. 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.

10. Il 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.

3. Travaux relatifs aux informations prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1

11. Dans les cas où l'entité fournit les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, prévues à l'article L. 225-102-1, le commissaire aux comptes en vérifie l'exactitude et la sincérité.

A cet effet, il vérifie que les informations concordent avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

12. Lorsque des rémunérations, avantages ou engagements sont versées ou consentis par d'autres entités, il vérifie que les informations fournies dans le rapport de gestion concordent avec les éléments recueillis par l'entité auprès de ces entités.

4. Travaux relatifs aux autres informations

13. Les autres informations s'entendent de celles :

- qui ne sont pas extraites des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes ;
- ou qui ne relèvent pas des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.

14. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier les autres informations figurant dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Sa lecture de ces autres informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

15. 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.

5. Autres travaux

16. Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts.

6. Formulation des conclusions

17. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève, dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes :

- des informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés qui ne concordent pas avec les comptes ou qui ne peuvent pas être

rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne sont pas sincères ;

- des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;
- des incohérences manifestes dans les autres informations ;
- l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts,

il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes, dans le cadre des obligations prévues par l'article L. 823-16.

18. A défaut de modifications par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie si les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision. Si tel est le cas, il rend compte de ses travaux en appliquant les dispositions des paragraphes 21 et 22 de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Les conclusions sont exprimées dans la troisième partie du rapport, sous forme d'observation ou d'absence d'observation. En outre, dans la troisième partie de son rapport, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies en application des dispositions du code de commerce.

19. Les motifs conduisant à la formulation de réserves dans la première partie du rapport sur les comptes, ou à un refus de certification desdits comptes, ont dans la plupart des cas une incidence sur la sincérité des informations sur la situation financière et les comptes. Le cas échéant, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels ou de son rapport sur les comptes consolidés, sous forme d'observation.

20. Lorsque des informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts sont omises, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans la troisième partie de son rapport sur les comptes. Il en est de même en l'absence de rapport de gestion ou d'autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes prévus par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts.

NEP-9605. Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme - Communiqué du 4 mai 2010

[La norme d'exercice professionnel relative aux « obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme »](#) a été homologuée par arrêté du 20 avril 2010 publié au J.O. n° 0101 du 30 avril 2010 (article A.823-37 du code de commerce).

L'objectif de cette norme d'exercice professionnel est de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions des articles L.561-2 et suivants du Code monétaire et financier (CMF), notamment en ce qui concerne :

- La vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif de la mission du commissaire aux comptes (tel qu'il est défini aux articles L.561-2-2 et R.561-1 à R.561-3 du CMF) avant l'acceptation de la mission et pendant le mandat ;
- La vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité, notamment face à des opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite ;
- La déclaration à TRACFIN des opérations portant sur des sommes que le commissaire aux comptes sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme (art. L.561-15 du CMF).

Elle définit également les liens éventuels entre cette déclaration et la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

En outre, le H3C a défini, en application de l'article R.561-38 III du CMF, les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires aux comptes doivent mettre en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

La décision du H3C du 14 janvier 2010, publiée en annexe à l'article A.823-37 précité, prévoit notamment, au sein de chaque structure d'exercice professionnel, la désignation :

- d'un correspondant en charge de diffuser les informations émanant de TRACFIN et du H3C,
- et d'un ou de responsable(s) de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures d'évaluation et de gestion des risques,

ainsi que l'élaboration d'une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme.

La décision précise par ailleurs les éléments sur lesquels les procédures doivent porter en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Enfin, le 24 mars dernier, le ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi ainsi que le Garde des Sceaux ont conjointement attiré l'attention de la Compagnie nationale des commissaires aux

comptes sur les communiqués du Groupe d'action financière (GAFI) relatifs aux juridictions à hauts risques en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

Le GAFI a recensé dans deux communiqués du 18 février 2010 :

- d'une part huit juridictions présentant des défaillances stratégiques en la matière et jugées insuffisamment coopératives (Iran, Angola, Corée du Nord, Equateur, Ethiopie, Pakistan, Turkménistan, et Sao Tomé et Príncipe),
- et d'autre part vingt pays présentant des défaillances importantes, mais qui se sont engagés à coopérer avec le GAFI (Antigua et Barbuda, Azerbaïdjan, Bolivie, Grèce, Indonésie, Kenya, Maroc, Myanmar, Népal, Nigéria, Paraguay, Qatar, Sri Lanka, Soudan, Syrie, Trinidad et Tobago, Thaïlande, Turquie, Ukraine et Yémen).

Ce recensement du GAFI, périodiquement révisé (entrées et sorties de pays), est disponible à l'adresse suivante :

http://www.minefe.gouv.fr/themes/europe_international/pdf/100218gafi.pdf

Il est ainsi rappelé aux commissaires aux comptes la nécessité :

- de prendre en compte les divers communiqués du GAFI dans les procédures et mesures de contrôle interne qu'ils doivent mettre en place en application de la décision du H3C du 14 janvier 2010 ;
- d'adapter leur dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux risques ainsi identifiés dans certaines juridictions, en revoyant à la hausse comme à la baisse leurs obligations de vigilance à l'égard d'entités qui auraient des filiales ou participations, ou qui réaliseraient des opérations, dans des pays à hauts risques.

NEP-9605. Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 20 avril 2010 publié au J.O. n° 0101 du 30 avril 2010. Elle est accompagnée de la décision du H3C du 14 janvier 2010 relative aux procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

1. Introduction

01. En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, les commissaires aux comptes mettent en oeuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

02. La présente norme s'applique au commissaire aux comptes avant l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et au cours de l'exercice de ce mandat, lorsqu'il intervient au titre de missions définies par la loi et de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en oeuvre des dispositions des sections précitées qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à TRACFIN.

Elle définit, en outre, les liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

04. En application de l'article R. 561-38 III du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes met par ailleurs en oeuvre les procédures et les mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies par l'autorité de

contrôle qui figurent à l'annexe 8-9¹ du présent livre².

2. Obligations de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif

05- Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes :

- identifie l'entité et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la mission par des moyens adaptés et vérifie ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit probant, en application de l'article L. 561-5 I du code monétaire et financier ;
- recueille par ailleurs tout élément d'information pertinent sur l'entité en application de l'article L. 561-6 du même code.

06. - Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5 lorsqu'il n'existe pas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et que l'entité, ou, le cas échéant, le bénéficiaire effectif, est :

- une personne mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, notamment une banque, une entreprise d'assurance, une institution de retraite ou une mutuelle régie par le livre II du code de la mutualité, ou
- une société cotée dont les titres sont admis à la négociation sur au moins un marché réglementé en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des exigences de publicité compatibles avec la législation communautaire, figurant sur une liste arrêtée par le ministre chargé de l'économie ;
- une autorité publique ou un organisme public tel que défini à l'article R. 561-15 du code précité.

2.1. Identification de l'entité

07. - Afin d'identifier l'entité, en application de l'article R. 561-5 du code précité, le commissaire aux comptes demande la communication de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants sociaux mentionnés aux 1 et 2 de l'article R. 123-54 du code de commerce. Dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes prend connaissance des statuts et du *K bis* de l'entité.

Il s'entretient avec le représentant de l'entité des éléments d'identification relevés.

08. - Lorsqu'il ne peut rencontrer le représentant de l'entité, le commissaire aux comptes met en oeuvre des mesures de vigilance complémentaires, parmi celles prévues à l'article R. 561-20 du code monétaire et financier.

1 Jointe à cette norme d'exercice professionnel

2 Livre VIII du Code de commerce

Ces mesures peuvent notamment consister à obtenir une copie certifiée conforme des statuts ou à demander un extrait du K *bis* directement au greffe du tribunal de commerce.

09. - En application de l'article L. 561-8 du code précité, lorsque le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'identifier l'entité, il n'accepte pas le mandat.

2.2. Identification du bénéficiaire effectif

10. - En application de l'article R. 561-7 du code précité, le commissaire aux comptes détermine si les éléments obtenus sur l'entité lui permettent d'identifier le bénéficiaire effectif au sens des articles R. 561-1, R. 561-2 et R. 561-3 du même code. Si tel n'est pas le cas, il demande au représentant légal de l'entité l'identité du bénéficiaire effectif et les éléments justifiant cette déclaration. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir à ce titre une déclaration écrite du représentant légal de l'entité.

11. - Lorsqu'il n'obtient pas de réponse du représentant légal ou lorsqu'il n'obtient pas le document demandé, le commissaire aux comptes peut décider de ne pas accepter le mandat. S'il l'accepte, il prévoit de renforcer sa vigilance sur le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme tout au long de son mandat.

12. - Outre les situations mentionnées au paragraphe 6 de la présente norme, dans lesquelles le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5, l'obligation d'identifier le bénéficiaire effectif est réputée satisfaite lorsque le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme est faible et que l'entité est :

- une filiale d'une entité mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, à la condition que la société mère atteste à la fois qu'elle vérifie que sa filiale procède à l'identification du bénéficiaire effectif et qu'elle a accès aux éléments d'identification réunis par sa filiale ;
- un organisme de placements collectifs, une société de gestion ou une société de gestion de portefeuille le représentant, agréé par l'Autorité des marchés financiers, dès lors que le commissaire aux comptes s'est assuré de l'existence de cet agrément.

2.3. Eléments d'information pertinents sur l'entité

13. - Les obligations relatives au recueil des éléments pertinents sur l'entité sont réputées satisfaites par la collecte des informations prévues à l'article 13 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

2.4. Autres obligations du commissaire aux comptes relatives à la vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif

14. - Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier les documents relatifs à l'identité de l'entité et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ainsi que les éléments d'information pertinents sur l'entité ou, le cas échéant, les documents établissant que l'entité remplit les conditions requises pour bénéficier des dérogations mentionnées aux paragraphes 06 et 12 de la présente norme.

Cette documentation doit permettre au commissaire aux comptes d'être en mesure de justifier, à tout moment, aux autorités de contrôle l'adéquation des mesures de vigilance qu'il a mises en oeuvre aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

15. - Pendant toute la durée du mandat, le commissaire aux comptes exerce une vigilance constante, adaptée aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, sur les éléments obtenus à l'occasion de l'acceptation du mandat en vue de conserver une connaissance adéquate de l'entité.

3. Obligations de vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité

16. - Lorsqu'il apprécie le caractère probant des éléments collectés à l'occasion des travaux mis en oeuvre pour les besoins des missions et prestations mentionnées au paragraphe 2, le commissaire aux comptes procède à un examen attentif des opérations objet de ses contrôles, en veillant à ce qu'elles soient cohérentes avec sa connaissance de l'entité.

17. - Lorsqu'il s'agit d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, le commissaire aux comptes effectue un examen renforcé qui consiste à se renseigner auprès de l'entité sur l'origine et la destination des fonds ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

4. Obligations de déclaration à TRACFIN

18. - A l'issue de l'examen des opérations réalisé dans le cadre des dispositions des paragraphes 16 et 17 ci-dessus, en application du I de l'article L. 561-15 du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes déclare à TRACFIN :

- les opérations portant sur des sommes dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction, hors fraude fiscale, passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ;
- les sommes ou opérations dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, uniquement lorsqu'il est en présence d'au moins un critère défini par le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009.

19. - La déclaration à TRACFIN est effectuée par le ou les signataires du rapport sur les comptes. Elle est établie par écrit ou peut être orale. Dans ce dernier cas, elle est recueillie par TRACFIN en présence du déclarant et est accompagnée de la remise de toute pièce ou document justificatif venant à son appui.

20. - Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale et que les rapports sont signés à la fois par le représentant de la société de commissaire aux comptes et par celui ou ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants qui ont participé à l'établissement des rapports, la déclaration est signée par l'ensemble de ces signataires.

En cas de désaccord, la déclaration peut être effectuée par un seul d'entre eux. Il en va de même lorsque la mission est réalisée par plusieurs commissaires aux comptes.

21. - La déclaration à TRACFIN comporte les indications prévues au I de l'article R. 561-31 du code précité :

- l'identification et les coordonnées du déclarant ;
- les éléments d'identification et de connaissance de l'entité et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ;
- la mission légale confiée ;
- le descriptif des opérations concernées ;
- les éléments d'analyse qui ont conduit le commissaire aux comptes à accepter la mission ;
- les pièces ou documents justificatifs utiles à son exploitation par TRACFIN.

22. - En application de l'article R. 561-25 du code précité, le déclarant reçoit, sauf indication contraire de sa part, l'accusé de réception de la déclaration effectuée et répond à toute demande de TRACFIN.

23. - Lorsqu'il a effectué une déclaration, le commissaire aux comptes porte par la suite à la connaissance de TRACFIN toute information de nature à infirmer, conforter ou modifier les éléments contenus dans cette déclaration.

24. - Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale, son dirigeant peut, en application du III de l'article R. 561-23 du code précité, prendre l'initiative de déclarer lui-même, dans des cas exceptionnels, une opération lui paraissant devoir l'être. Cette déclaration est confirmée, dans les meilleurs délais, par le déclarant.

25. - La déclaration à TRACFIN est confidentielle. Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du code précité, de porter à la connaissance de l'entité ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration, à l'exception du Haut Conseil du commissariat aux comptes. Le commissaire aux comptes ne fait pas figurer la déclaration dans son dossier.

26. - Les informations mentionnées à l'article L. 561-20 du code précité sont communiquées lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- les informations divulguées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et seront exclusivement utilisées à cette fin ;
- les informations ne sont échangées qu'entre personnes soumises à l'obligation de déclaration prévue à l'article L. 561-15 du même code dans le pays où elles exercent ;
- le traitement des informations réalisé dans ce pays garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des droits fondamentaux des personnes.

5. Liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République

27. - Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède à une déclaration à TRACFIN et révèle concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce.

28. - Lorsque le commissaire aux comptes n'a que des soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des opérations portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède uniquement à la déclaration à TRACFIN. En effet, à ce stade, le commissaire aux comptes ne sait pas si ses soupçons sont fondés car il ne dispose pas d'élément tangible.

Les soupçons ne constituent pas des faits délictueux au sens de l'article L. 823-12, deuxième alinéa, du code de commerce ou des irrégularités au sens des articles L. 823-12, premier alinéa, et L. 823-16 (3°) du même code.

29. - Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de sa mission les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. Cela peut notamment être le cas lorsqu'il est éventuellement informé par la suite de la transmission par TRACFIN d'éléments au procureur de la République alors qu'il n'a pas été lui-même amené à faire une telle démarche. »

6. ANNEXE 8-9 citée au paragraphe 04 de la NEP 9605

DÉCISION DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES RELATIVE AUX PROCÉDURES ET MESURES DE CONTRÔLE INTERNE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

Séance du 14 janvier 2010

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a défini comme suit les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires aux comptes mettent en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, en application des dispositions de l'article R. 561-38 du code monétaire et financier.

1. Les commissaires aux comptes mettent en place, au sein de la structure d'exercice professionnel dans laquelle ils exercent, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme, en application de l'article L. 561-32 du code monétaire et financier.

2. Chaque structure d'exercice professionnel désigne le ou les membres de la direction responsables de la mise en place et du suivi de ces systèmes d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des procédures correspondantes.

3. Chaque structure d'exercice professionnel désigne un correspondant en charge de diffuser les informations utiles en la matière émanant de TRACFIN et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, et met à sa disposition les moyens appropriés pour ce faire.

4. Le commissaire aux comptes assume lui-même le rôle de correspondant et de responsable de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures lorsqu'il exerce en nom propre.

5. Chaque structure d'exercice professionnel élabore et tient à jour une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats, en fonction des caractéristiques des entités, et notamment en fonction des activités exercées par ces entités, de la localisation de ces activités, de la forme juridique et de la taille de ces entités.

6. Les procédures relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel par les commissaires aux comptes, portent sur :

a) L'évaluation des risques de blanchiment et de financement du terrorisme au sein de l'entité qui les sollicite ou pour laquelle ils interviennent, au regard de la classification élaborée ;

b) La mise en oeuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et lors de l'exercice du mandat, dans le respect des normes d'exercice professionnel ;

c) La conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;

d) Les modalités d'échanges d'informations au sein des structures d'exercice professionnel et des réseaux, dans les conditions définies aux articles L. 561-20 et L. 561-21 du code monétaire et financier ;

e) Le respect de l'obligation de déclaration individuelle à TRACFIN ;

f) La mise en oeuvre de procédures de contrôle périodique et permanent des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

7. Les commissaires aux comptes prennent en compte, dans le recrutement de leurs collaborateurs, les risques au regard de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

8. Ils assurent l'information et la formation de leurs collaborateurs sur les obligations liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et sur les procédures mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel. Ils déterminent la fréquence de la mise à jour des connaissances des collaborateurs selon l'évolution de la réglementation et des procédures applicables. »