

CNP 2019-08 b : Questions sur la mission ALPE (NEP 911) et les diligences du commissaire aux comptes

Remarque liminaire : La Compagnie nationale des commissaires aux comptes rappelle que la NEP 911 est une norme d'exercice professionnel **autonome** et qu'elle contient l'ensemble des éléments structurants utiles à la démarche du commissaire aux comptes.

Ce document a vocation à répondre à des questions fréquemment posées par des confrères au cours du webinaire NEP 911.

1. La mission ALPE ne doit pas conduire à faire des travaux complémentaires pour l'établissement du rapport sur les risques : qu'en est-il quand ce rapport porte sur l'ensemble des filiales et que, le cas échéant, il n'y a pas de CAC dans les filiales ? Faut-il alors effectuer des travaux complémentaires ?

- La NEP 911 prévoit :

- ✓ **§ 14 NEP 911** : « (...) Dans le cadre de la démarche visant à la certification des comptes, le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes met en œuvre, en complément, les diligences prévues aux paragraphes 35 à 37. »
- ✓ **§ 35 NEP 911** : « Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes est également attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés qu'elle contrôle qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment lors de la prise de connaissance de ses activités et du contrôle des immobilisations financières qu'elle détient ainsi que des informations fournies en annexe. »
- ✓ **§ 37 NEP 911** : « En l'absence de rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion d'une société contrôlée, ou si ce rapport n'est pas disponible dans des délais compatibles avec l'établissement de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe apprécie, selon son jugement professionnel, s'il doit compléter les informations recueillies dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe par :
 - des entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;
 - et/ ou des échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées, libérés du secret professionnel en application du 3e alinéa de l'article L. 822-15 du

code de commerce. »

- Il appartient donc au commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe d'exercer son jugement professionnel pour déterminer l'étendue des diligences complémentaires à mettre en œuvre en application du § 37 de la NEP 911. A cet effet, le commissaire aux comptes veillera à se faire communiquer toute information qu'il estime utile sur le périmètre des sociétés contrôlées notamment lors de l'acceptation du mandat.
- Par ailleurs, connaissance prise du rapport sur les risques, le dirigeant pourra recourir, s'il le souhaite, aux services de son commissaire aux comptes pour approfondir les risques relatés dans ce rapport et obtenir des recommandations supplémentaires dans le cadre de SACC (services autres que la certification des comptes) confiés à ce dernier. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veillera à respecter la règle de non immixtion dans la gestion ainsi qu'à ne pas se placer en situation d'auto révision.

2. Le commissaire aux comptes doit-il prévoir des travaux d'intérim dans le cadre d'une mission ALPE ? Doit-il également réaliser des travaux portant sur le contrôle interne ?

- La mission effectuée dans le cadre de la NEP 911 est une **mission de certification des comptes** et la démarche du commissaire aux comptes est explicitée par ladite NEP.
- Cependant, la NEP 911 n'inclut ni prescriptions relatives au calendrier d'intervention ni directives sur l'organisation de la mission dont le commissaire aux comptes reste seul juge.
- Toutefois, la phase de prise de connaissance de l'entité est obligatoire (§ 14 de la NEP 911) et est explicitée au § 16 de la NEP 911 :
 - ✓ **§ 14 NEP 911** : « *La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :*
 - *la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;*
 - *les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;*
 - *les procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.*
 - (...) »
 - ✓ **§ 16 NEP 911** : « *Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s'entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l'entité et prend connaissance :*
 - *du secteur d'activité de l'entité et de la nature plus ou moins complexe de ses activités ;*

- de ses objectifs et de sa stratégie ;
- de sa structure juridique ;
- de son organisation et de son financement ;
- des textes légaux et réglementaires applicables, notamment en matière de référentiel comptable ;
- **des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit ;**
- des relations et transactions avec les parties liées ;
- de l'importance des estimations comptables ;
- de l'existence de procès, contentieux ou de litiges.

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

- Dans une PE, les éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit sont, par exemple : la séparation des tâches mise en place par la société, l'organisation du système d'information, l'éthique et le comportement du dirigeant.
- Le commissaire aux comptes reste juge de la stratégie d'audit à mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques et peut choisir, ou pas, de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité :
 - ✓ **§ 21 NEP 911** : « En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :
 - des tests de procédures ;
 - des contrôles de substance consistant en des tests de détail et/ ou des procédures analytiques ;**une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance. »**

3. Assistance à inventaire physique : si les stocks sont significatifs mais que le commissaire aux comptes estime qu'il n'y a pas de risque significatif, doit-il assister à l'inventaire physique ?

- La NEP 911 requiert que le commissaire aux comptes assiste à l'inventaire physique, dès lors que les stocks sont significatifs même s'ils ne présentent pas un risque d'anomalie significative dans les comptes.
- **Article L. 123-12 du code de commerce** :
 « Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.
 Elle doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise. (...) »

- **§ 22 NEP 911** : « *Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :*
 - *(.....) 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 ;*
 - *(...) »*
- **§ 26 NEP 911** : « *Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent. »*

4. Le barème des heures applicables aux mandats de certification des comptes est-il applicable à la mission ALPE ? Une demande de dérogation est-elle possible ?

- La mission ALPE est soumise au barème d'heures de travail prévu à l'article R. 823-12 du code de commerce. En effet, les sociétés auxquelles elle s'adresse n'entrent pas dans le champ des exemptions prévues à l'article R. 823-17 du même code.
- Si le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à la réalisation du programme de travail apparaît excessif ou insuffisant, le commissaire aux comptes peut saisir le président de la compagnie régionale d'une demande de dérogation à ce nombre d'heures, en application de l'article R. 823-14 du code de commerce.

5. La NEP 9605. Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme s'applique-t-elle dans le cadre de la mission ALPE ?

- Oui, le commissaire aux comptes nommé pour une mission ALPE applique la NEP. 9605.
 - ✓ **§ 40 NEP 911** : « *Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. »*

ANNEXES :

1. Article R. 823-17 du code de commerce :

« Les dispositions des articles [R. 823-12](#) et [R. 823-13](#) ne sont pas applicables aux :

1° Personnes et entités dont le montant du bilan augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes, excède 122 000 000 euros ;

2° Personnes et entités qui émettent des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ;

3° Entreprises régies par le code des assurances et le code de la mutualité ;

4° Etablissements de crédit, sociétés de financement, compagnies financières holding et entreprises mères de société de financement régis par le code monétaire et financier ;

5° Sociétés d'investissement régies par [l'ordonnance n° 45-2710 du 2 novembre 1945](#) relative aux sociétés d'investissement ;

6° Sociétés de développement régional régies par [l'article R. 513-2](#) du code monétaire et financier ;

7° Associations et fondations lorsqu'elles sont tenues ou lorsqu'elles décident d'avoir un commissaire aux comptes ;

8° Sociétés d'économie mixte de construction régies par l'article [L. 321-1](#) du code de l'urbanisme ;

9° Organismes d'habitation à loyer modéré soumis aux règles de la comptabilité des entreprises de commerce régis par les articles [L. 411-2 et suivants](#) du code de la construction et de l'habitation ;

10° Organismes mentionnés à l'article [L. 114-8](#) du code de la sécurité sociale ;

11° Institutions et organismes régis par le livre IX du code de la sécurité sociale ;

12° Administrateurs et mandataires judiciaires ;

13° Syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et leurs unions, et associations de salariés ou d'employeurs mentionnés à [l'article L. 2135-1 du code du travail](#) ;

14° Comités d'entreprise et comités centraux d'entreprise régis par le titre II du livre III de la deuxième partie du code du travail.

Le montant des honoraires est alors fixé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de la mission légale de contrôle. »

Article R. 823-14 du code de commerce

« Si le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à la réalisation du programme de travail du ou des commissaires aux comptes apparaît excessif ou insuffisant, le président de la compagnie régionale est saisi par la partie la plus diligente d'une demande de dérogation aux nombres indiqués à l'article [R. 823-12](#). Cette demande indique le nombre d'heures estimées nécessaires et les motifs de la dérogation demandée. Elle est présentée préalablement à la réalisation de la mission. L'autre partie fait connaître son avis.

Le président de la compagnie régionale rend sa décision dans les quinze jours de la demande. Cette décision peut faire l'objet d'un recours devant la commission régionale de discipline qui est saisie et statue dans les conditions prévues à l'article [R. 823-18](#).

Cette procédure ne s'applique pas si le dépassement des limites fixées aux articles R. 823-12 et R. 823-13 recueille l'accord des parties. »