

NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL HOMOLOGUÉES

Mai 2021

Sommaire

Liste des NEP et dates d'homologation.....	4
Liste des notes d'information de la CNCC	8
Glossaire	10
NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	14
NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	17
NEP-210. Lettre de mission	19
NEP-230. Documentation de l'audit des comptes	21
NEP-240. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes.....	23
NEP-250. Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires	28
NEP-260. Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	30
NEP-265. Communication des faiblesses du contrôle interne	33
NEP-300. Planification de l'audit	35
NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes	37
NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	41
NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques.....	44
NEP-450. Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.....	48
NEP-500. Caractère probant des éléments collectés	51
NEP-501. Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques).....	54
NEP-505. Demandes de confirmation des tiers	56
NEP-510. Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	58
NEP-520. Procédures analytiques	60
NEP-530. Sélection des éléments à contrôler	61
NEP-540. Appréciation des estimations comptables	63
NEP-550. Relations et transactions avec les parties liées	65
NEP-560. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice.....	71
NEP-570. Continuité d'exploitation.....	74
NEP-580. Déclarations de la direction.....	77
NEP-600. Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	80
NEP-610. Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	88

NEP-620. Intervention d'un expert	89
NEP-630. Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	92
NEP-700. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.....	93
NEP-701. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.....	97
NEP-702. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public	101
NEP-710. Informations relatives aux exercices précédents	104
NEP-730. Changements comptables	105
NEP-911. Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce.....	107
NEP 912. Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises.....	117
NEP-920. Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale	125
NEP-2410. Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	127
NEP-9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes..	133
NEP-9520. Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen	138
NEP-9605. Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.....	142

Liste des NEP et dates d'homologation

Liste des NEP	Dates d'homologation
I. AUDIT DES COMPTES MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES	
Aspects généraux	
NEP-100 . Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-3 du code de commerce). Elle remplace la NEP 100 homologuée par arrêté du 10 avril 2007.
NEP-200 . Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-2 du code de commerce).
NEP-210 . Lettre de mission	homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 210 homologuée par arrêté du 14 décembre 2005.
NEP-230 . Documentation de l'audit des comptes	homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007 (article A. 823-4 du code de commerce).
NEP-240 . Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-15 du code de commerce). Elle remplace la NEP 240 homologuée par arrêté du 10 avril 2007.
NEP-250 . Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-16 du code de commerce). Elle remplace la NEP 250 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.
NEP-260 . Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	homologuée par arrêté du 18 décembre 2017 publié au J.O. n° 0299 du 23 décembre 2017 (article A. 823-5-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 260 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.
NEP-265 . Communication des faiblesses du contrôle interne	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-5-2 du code de commerce).
Évaluation du risque d'anomalies significatives et procédures d'audit mises en œuvre	
NEP-300 . Planification de l'audit	homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006 (article A. 823-5 du code de commerce).
NEP-315 . Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-7 du code de commerce). Elle remplace la NEP 315 homologuée par arrêté du 19 juillet 2006.

Liste des NEP	Dates d'homologation
NEP-320 . Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	homologuée par arrêté du 19 juillet 2012 publié au J.O. n° 172 du 26 juillet 2012 (article A. 823-6 du code de commerce). Elle remplace la NEP 320 homologuée par arrêté du 6 octobre 2006.
NEP-330 . Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-8 du code de commerce).
NEP-450 . Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	homologuée par arrêté du 3 mai 2018 publié au J.O. n°0112 du 17 mai 2018 (article A. 823-6-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 450 homologuée par arrêté du 19 juillet 2012.
Caractère probant des éléments collectés	
NEP-500 . Caractère probant des éléments collectés	homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-9 du code de commerce).
NEP 501 . Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques)	homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-10 du code de commerce).
NEP-505 . Demandes de confirmation des tiers	homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-11 du code de commerce).
NEP-510 . Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007 (article A. 823-21 du code de commerce).
NEP-520 . Procédures analytiques	homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-12 du code de commerce).
NEP-530 . Sélection des éléments à contrôler	homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007 (article A. 823-13 du code de commerce).
NEP-540 . Appréciation des estimations comptables	homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 3 mai 2007 (article A. 823-17 du code de commerce).
NEP-550 . Relations et transactions avec les parties liées	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-18-1 du code de commerce).
NEP-560 . Événements postérieurs à la clôture de l'exercice	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-19 du code de commerce). Elle remplace la NEP 560 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.
NEP-570 . Continuité d'exploitation	homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n° 0134 du 9 juin 2017 (article A. 823-18 du code de commerce). Elle remplace la NEP 570 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.

Liste des NEP	Dates d'homologation
NEP-580 . Déclarations de la direction	homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-14 du code de commerce). Elle remplace la NEP 580 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.
Utilisation des travaux d'autres professionnels	
NEP-600 . Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-2-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 600 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.
NEP-610 . Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007 (article A. 823-23 du code de commerce).
NEP-620 . Intervention d'un expert	homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 3 mai 2007 (article A. 823-24 du code de commerce).
NEP-630 . Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007 (article A. 823-25 du code de commerce).
Rapports	
NEP-700 . Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	homologuée par arrêté du 1er octobre 2018 publié au J.O. n°0232 du 7 octobre 2018 (article A. 823-26 du code de commerce). Elle remplace la NEP 700 homologuée par arrêté du 26 mai 2017.
NEP-701 . - Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public	homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017 (article A. 823-27 du code de commerce).
NEP-702 . - Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public	homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017 (article A. 823-27 du code de commerce). Elle remplace la NEP 705 homologuée par arrêté du 6 octobre 2006.
NEP-710 . Informations relatives aux exercices précédents	homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 113 du 16 mai 2007(article A. 823-22 du code de commerce).
NEP-730 . Changements comptables	homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007 (article A. 823-20 du code de commerce).
Audit des comptes mis en œuvre dans certaines entités	
NEP-911 . Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce	homologuée par arrêté du 6 juin 2019 publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019 (article A. 823-27-1 du code de commerce).

Liste des NEP	Dates d'homologation
NEP 912 . Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises	homologuée par arrêté du 6 juin 2019 publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019 (article A. 823-27-1 du code de commerce).
NEP-920 . Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale	homologuée par arrêté du 20 décembre 2012 publié au J.O. n° 304 du 30 décembre 2012 (article A. 823-27-2 du code de commerce).
II. EXAMEN LIMITE EN APPLICATION DE DISPOSITIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES	
NEP-2410 . Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-28 du code de commerce). Elle remplace la NEP 2410 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.
III. INTERVENTIONS EN APPLICATION D'AUTRES DISPOSITIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES	
NEP-9510 . Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes	homologuée par arrêté du 1er octobre 2018 publié au J.O. n°0232 du 7 octobre 2018 (article A. 823-29 du code de commerce). Elle remplace la NEP 9510 homologuée par arrêté du 3 novembre 2009.
NEP-9520 . Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen	homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021 (article A. 823-26-1 du code de commerce).
NEP-9605 . Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	homologuée par arrêté publié au J.O. n°0204 du 21 août 2020. Elle remplace la NEP 9605 homologuée par arrêté du 24 octobre 2019.

Liste des notes d'information de la CNCC

NI	Titre	Date
NI I.	Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés - 3ème édition	Déc. 2018
NI II.	Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice - 2ème édition	Janv. 2021
NI III.	Continuité d'exploitation de l'entité : Prévention et traitement des difficultés - Alerte du commissaire aux comptes	Janv. 2020
NI IV.	Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction	Juin 2010
NI V.	Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières	
NI V. Tome 1	Réduction du capital	Déc. 2011
NI V. Tome 2	Libération d'une augmentation du capital par compensation avec des créances	Déc. 2011
NI V. Tome 3	Augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription - Version 2	Sept. 2015
NI V. Tome 4	Régimes d'accès au capital en faveur des salariés - Version 2	Avril 2016
NI V. Tome 5	Émission d'actions de préférence - Version 2	Juin 2016
NI V. Tome 6	Émission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance - Version 2	Sept. 2015
NI VI.	Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés - Version 2	Juil. 2018
NI VII.	Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers	Déc. 2010
NI VIII.	Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques	Déc. 2010
NI IX.	Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés - Version 3	Fév. 2018
NI X.	Le commissaire aux comptes et les changements comptables	Juin 2011
NI XI.	Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés	Oct. 2012
NI XII.	Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes	Oct. 2012
NI XIII.	Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat	Juin 2012
NI XV.	Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques	Déc. 2016
NI XVI.	Le commissaire aux comptes et les attestations	Déc. 2012
NI XVII.	Les interventions du commissaire aux comptes relatives au prospectus	Juil. 2015
NI XVIII.	Vérifications spécifiques - Le commissaire aux comptes et les diligences relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes - 2ème édition	Déc. 2018

NI	Titre	Date
NI XIX.	Le commissaire aux comptes et l'audit d'une entité ayant recours aux services d'un centre de services partagés au sein d'un groupe	Sept.2018
NI XX.	Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen	Avril 2021

Ces notes d'information sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Glossaire

Les définitions présentées en ordre alphabétique ci-après sont extraites des normes du présent référentiel.

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.

(NEP-320, NEP-450)

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.

(NEP-320, NEP-450)

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.

(NEP-200, NEP-315, NEP-320, NEP-450)

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

(NEP-315, NEP-500)

Bénéficiaire effectif : Le bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques, soit qui contrôlent en dernier lieu, directement ou indirectement, le client ou le client occasionnel, soit pour laquelle une opération est exécutée ou une activité exercée.

Les articles R. 561-1 à R. 561-3-0 du code monétaire et financier définissent ce qu'on entend par bénéficiaire effectif lorsque le client ou le client occasionnel est une société, un placement collectif, une personne morale autre qu'une société ou un placement collectif, ou lorsqu'il intervient dans le cadre d'une fiducie ou d'un dispositif juridique comparable de droit étranger. Les articles R. 561-1 à R. 561-3 du code monétaire et financier précisent qui est le bénéficiaire effectif lorsqu'une personne physique n'a pu être identifiée selon les critères prévus et qu'il n'y a pas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme à l'encontre du client.

(NEP-9605)

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.

(NEP-315)

Client : Le client désigne la personne ou l'entité avec laquelle un commissaire aux comptes noue une relation d'affaires au sens du paragraphe 10 de la présente norme.

(NEP-9605)

Client occasionnel : Le client occasionnel désigne la personne ou l'entité à laquelle un commissaire aux comptes fournit une prestation visée au paragraphe 11 de la présente norme sans qu'une relation d'affaires soit nouée.

(NEP-9605)

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.

(NEP-315, NEP-520)

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

(NEP-620)

Incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation : une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

(NEP-570)

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.

(NEP-315)

Mission : Conformément à l'article R. 820-1-1 du code de commerce, le terme mission recouvre :

- la mission de contrôle légal et, le cas échéant, les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes qui exerce la mission de contrôle légal de la personne ou de l'entité ; et
- les autres missions légales ou réglementaires réalisées par un commissaire aux comptes pour une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir, par exemple, d'une mission de commissariat aux apports, à la fusion ou à la transformation.

(NEP-9605)

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

(NEP-315)

Parties liées : 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.

(NEP-550)

Personne exposée : Une personne exposée désigne une personne physique qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives :

- qu'elle exerce ou a cessé d'exercer depuis moins d'un an ; ou

- qu'exercent ou ont cessé d'exercer depuis moins d'un an des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées.

L'article R. 561-18 du code monétaire et financier définit ces fonctions et ces personnes.
(NEP-9605)

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.
(NEP-530)

Prestation : Conformément à l'article R. 820-1-1 du code de commerce, le terme prestation recouvre les services et attestations qui ne sont pas des missions visées au paragraphe 8 de la présente norme, qu'un commissaire aux comptes fournit à une personne ou une entité pour laquelle il exerce ou non la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'un audit financier contractuel ou encore d'une revue de conformité à un référentiel.
(NEP-9605)

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.

(NEP-315, NEP-520)

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.
(NEP-330)

Relation d'affaires : Une relation d'affaires est une relation professionnelle nouée avec un client pour réaliser :

- des missions visées au paragraphe 8 de la présente norme ; ou
- des prestations qu'un commissaire aux comptes fournit à la personne ou à l'entité pour laquelle il exerce la mission de contrôle légal ; ou
- des prestations qu'un commissaire aux comptes fournit de manière régulière à une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'attester tous les mois d'un élément de comptes à la demande du client pour les besoins d'un tiers.

(NEP-9605)

Service : Dans la présente norme, le terme service recouvre toute prestation autre qu'une mission au sens du paragraphe 08 de la présente norme qu'un commissaire aux comptes fournit à une entité dont il certifie ou non les comptes. Il peut s'agir par exemple d'un audit financier contractuel ou encore d'une revue de conformité à un référentiel.
(NEP-9605)

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.
(NEP-320, NEP-450)

Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.
(NEP-320, NEP-450)

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.
(NEP-315)

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.
(NEP-315)

Transaction conclue à des conditions de concurrence normale : 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.
(NEP-550)

NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-3 du code de commerce). Elle remplace la NEP 100 homologuée par arrêté du 10 avril 2007.

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.

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. À 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.

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.

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.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-2 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

02. 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.

Définition

03. 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.

Respect des textes et esprit critique

04. 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.

05. 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.

06. 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.

Nature de l'assurance

07. 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 ».

08. 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.

Risque d'audit et étendue des travaux

09. 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. Lettre de mission

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 210 homologuée par arrêté du 14 décembre 2005.

Introduction

01. Les dispositions légales et réglementaires prévoient la mission de contrôle légal dans certaines personnes ou entités. En outre, des interventions autres que le contrôle légal sont expressément et exclusivement requises du commissaire aux comptes de la personne ou de l'entité par les dispositions légales ou réglementaires ou par des dispositions du droit de l'Union européenne ayant un effet direct en droit national.

La mission de contrôle légal et ces autres interventions sont qualifiées de "mission" dans la présente norme.

Le commissaire aux comptes en définit les modalités dans une lettre de mission.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes à respecter par le commissaire aux comptes pour établir cette lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

Établissement de la lettre de mission

03. La lettre de mission est 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 œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

04. Dans le cas où la mission est confiée à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission conjointe, soit des lettres de mission individuelles, après avoir échangé entre eux.

05. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une 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 demande à la personne ou à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les personnes ou les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

Contenu de la lettre de mission

06. Sans préjudice des engagements contractuels ou d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter, la lettre de mission comporte les éléments suivants :

- l'objectif et l'étendue du contrôle légal et des autres interventions dont la réalisation est connue au moment de l'établissement de la lettre de mission et qu'il entend mener en application des dispositions légales et réglementaires ;
- la mention selon laquelle d'autres interventions requises par les dispositions légales ou réglementaires seront susceptibles d'être réalisées selon les circonstances ou la survenance d'événements affectant la personne ou l'entité ;
- le calendrier d'intervention ;
- le cas échéant, la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes ;

- le nom des signataires ;
- l'éventuel recours, sous la responsabilité du commissaire aux comptes, pour la réalisation de certains travaux, à des collaborateurs externes et/ou des experts ;
- le cas échéant, la mention que la certification des comptes consolidés est délivrée après examen des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation, conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- le devoir de la personne ou de l'entité de communiquer au commissaire aux comptes les informations et documents prévus par les dispositions légales et réglementaires ;
- la nécessité de mettre à la disposition du commissaire aux comptes tout document, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses travaux ;
- la nécessité de laisser au commissaire aux comptes libre accès aux personnes physiques au sein de la personne ou de l'entité ainsi qu'aux tiers mentionnés à l'article L. 823-14 du code de commerce, auprès desquels le commissaire aux comptes considère qu'il est nécessaire de recueillir des informations ;
- la demande d'une confirmation écrite du représentant légal de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes nécessaires à sa mission ;
- le rappel de l'obligation de communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- le budget d'honoraires de la mission de contrôle légal et des autres interventions dont la réalisation est connue au moment de l'établissement de la lettre de mission ainsi que, le cas échéant, la répartition de ce budget entre les co-commissaires aux comptes, et les conditions de facturation.

Révision de la lettre de mission

07. Au cours de son mandat, lorsque les circonstances entraînent des modifications importantes des modalités de sa mission, le commissaire aux comptes révisé le contenu de la lettre de mission. Ces circonstances peuvent être notamment :

- des difficultés particulières rencontrées dans la mise en œuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein de la direction ou de l'actionnariat ;
- des changements dans la nature, l'importance, l'organisation ou la localisation des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou de circonstances nécessitant des diligences supplémentaires ;
- des précisions à apporter à la direction sur l'objectif et/ou l'étendue de la mission.

Dans cette hypothèse, il est établi soit une lettre de mission révisée qui se substitue à la précédente, soit un avenant à la lettre de mission.

Demande d'accord

08. Le commissaire aux comptes demande à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre de mission initiale et de confirmer son accord sur les modalités exposées.

Il consigne dans son dossier tout désaccord éventuel.

Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes applique les mesures visant à remédier à cette situation en application des dispositions légales et réglementaires et, le cas échéant, en tire toutes les conséquences sur l'expression de son opinion ou la formulation de ses conclusions ainsi que sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée.

Les mêmes principes s'appliquent à la lettre de mission révisée ou à l'avenant mentionnés au paragraphe 7.

NEP-230. Documentation de l'audit des comptes

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007 (article A. 823-4 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

02. 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.

03. 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.

Forme, contenu et étendue de la documentation

04. 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 œuvre ;
- 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.

05. 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.

06. 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.

07. 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.

08. 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.

Calendrier

09. 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 événement qui le conduit à mettre en œuvre 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 événement ;
- la nature de cet événement ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en conséquence ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés.

Il s'agit notamment d'événements 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-15 du code de commerce). Elle remplace la NEP 240 homologuée par arrêté du 10 avril 2007.

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.

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.

Échanges 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.

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.

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.

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.

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.

À 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.

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.

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.

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 de textes légaux et réglementaires

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-16 du code de commerce). Elle remplace la NEP 250 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.

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.

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.

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

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.

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.

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 mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 18 décembre 2017 publié au J.O. n°0299 du 23 décembre 2017 (article A. 823-5-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 260 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.

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, 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 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 ;
- 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.

Éléments sur lesquels portent les communications

04. Le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes mentionnés à l'article L. 823-16 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 :

- l'étendue des travaux d'audit et le calendrier prévus ;
- les risques inhérents élevés identifiés comme nécessitant une démarche d'audit particulière ;
- 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 ;
- le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation conformément aux dispositions de la norme relative à la continuité d'exploitation ;
- 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 :

- 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 ;
- les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes annuels ou consolidés.

05. Lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'une entité d'intérêt public :

- il communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit ;
- en cas de soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les comptes annuels ou consolidés, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe la direction ou, lorsque l'information de la direction n'apparaît pas souhaitable ou est restée sans suite pertinente, les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Il leur demande que des investigations soient menées sur les éléments relevés et que des mesures appropriées soient prises pour traiter ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent.

Lorsque ces investigations ne sont pas menées, le commissaire aux comptes en informe les autorités chargées d'enquêter sur de telles irrégularités.

06. En outre, lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 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.

Il communique chaque année au comité spécialisé :

- 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 services autres que la certification des comptes qu'il a lui-même fournis.

07. 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.

Modalités des communications

08. Le commissaire aux comptes précise aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 quels seront la forme et le contenu prévus des éléments qui leur seront communiqués ainsi que le calendrier de cette communication.

09. 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.

10. 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 6.

11. Lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19, il remet au comité spécialisé au sens dudit article, ou à l'organe qui en exerce les fonctions, un rapport complémentaire comprenant les informations requises à l'article 11 du règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014.

Incidences sur la mission des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16

12. Le commissaire aux comptes apprécie si les échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 ont été satisfaisants pour les besoins de l'audit.

Dans la négative, le commissaire aux comptes :

- en apprécie l'incidence, le cas échéant, sur son évaluation du risque d'anomalies significatives ainsi que sur sa capacité à recueillir des éléments suffisants et appropriés ; et
- prend les mesures adaptées.

Documentation

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

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

NEP-265. Communication des faiblesses du contrôle interne

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-5-2 du code de commerce).

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.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 6 octobre 2006 publié au J.O. n° 239 du 14 octobre 2006 (article A. 823-5 du code de commerce).

Introduction

01. L'audit des comptes mis en œuvre 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.

02. 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.

Aspects généraux de la planification

03. La planification consiste à prévoir :

- l'approche générale des travaux ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre 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.

04. 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.

05. 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.

06. 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.

07. La planification est engagée :

- après la mise en œuvre 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 œuvre des procédures d'audit.

08. 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.

09. 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.

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 seuil(s) de signification retenu(s), et
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

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 œuvre 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.

Modifications apportées au plan de mission et au programme de travail

12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre 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.

Communication

14. À 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-7 du code de commerce). Elle remplace la NEP 315 homologuée par arrêté du 19 juillet 2006.

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.

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.

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.

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. À 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 ;
- à 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. À 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.

Évaluation 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.

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.

Échanges 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.

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 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2012 publié au J.O. n° 172 du 26 juillet 2012 (article A. 823-6 du code de commerce). Elle remplace la NEP 320 homologuée par arrêté du 6 octobre 2006.

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.

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.

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.

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'actionnariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

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.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-8 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

02. 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.

Définition

03. 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.

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

04. 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.

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

05. 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.

06. 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.

07. 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.

08. 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.

Tests de procédures

09. 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 réexécution 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.

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.

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.

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.

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. Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 3 mai 2018 publié au J.O. n°0112 du 17 mai 2018 (article A. 823-6-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 450 homologuée par arrêté du 19 juillet 2012.

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.

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.

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.

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 ou des seuil(s) de signification, déterminé(s) 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.

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.

Évaluation 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 ou les seuil(s) de signification et, le cas échéant, le ou les seuil(s) 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.

Déterminer si une anomalie de classement est significative implique la prise en compte d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de cette anomalie sur les dettes ou sur l'application de clauses de contrats de financement, son incidence sur une rubrique individuelle ou sur des sous-totaux de rubriques, ou son incidence sur des ratios clés. Il peut exister des situations dans lesquelles le commissaire aux comptes conclut qu'une anomalie de classement n'est pas significative dans le contexte des comptes pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le ou les seuil(s) de signification retenu(s). Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des comptes pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un des ratios clés.

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.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n° 176 du 1er août 2006 (article A. 823-9 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

02. 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.

Définition

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

Caractère probant

04. 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.

05. 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.

06. 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.

07. 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.

08. 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.

Assertions et collecte des éléments

09. 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.

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)

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-10 du code de commerce).

Introduction

01. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en œuvre 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.

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

Inventaire physique des stocks

03. 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.

04. 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.

05. 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.

06. 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.

Procès, contentieux et litiges

07. Le commissaire aux comptes met en œuvre 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.

08. 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.

Immobilisations financières

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

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.

À cette fin, il met notamment en œuvre 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-11 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

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

Caractéristiques de la demande de confirmation des tiers

03. 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.

04. 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.

05. 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.

06. 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.

07. 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.

Mise en œuvre de la demande de confirmation des tiers

08. 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.

09. 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 œuvre 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.

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 œuvre 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 œuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en œuvre 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 œuvre 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n°111 du 13 mai 2007 (article A. 823-21 du code de commerce).

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 œuvre, 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 œuvre de ces procédures d'audit.

Procédures d'audit à mettre en œuvre 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 œuvre les procédures qui suivent.

10. Les procédures d'audit mises en œuvre 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 œuvre 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 œuvre 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.

Conclusions et rapport

12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en œuvre 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 22 décembre 2006 publié au J.O. n° 302 du 30 décembre 2006 (article A. 823-12 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

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

Définitions

03. 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.

04. 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.

Mise en œuvre des procédures analytiques

05. Le commissaire aux comptes met en œuvre 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. À ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels.

06. Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les contrôles de substance à mettre en œuvre, 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.

07. Le commissaire aux comptes met en œuvre 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.

08. 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.

09. 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. n° 174 du 29 juillet 2007 (article A. 823-13 du code de commerce).

Introduction

01. Lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre 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.

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.

Méthodes de sélection d'éléments à contrôler

04. Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre, 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.

Sélection de tous les éléments

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

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.

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.

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 œuvre :

- 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 3 mai 2007 (article A. 823-17 du code de commerce).

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.

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.

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 œuvre 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.

Procédures d'audit à mettre en œuvre 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 œuvre 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 œuvre 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 œuvre 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.

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 liées

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-18-1 du code de commerce).

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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. À 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-19 du code de commerce). Elle remplace la NEP 560 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.

Introduction

01. 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 ».

02. 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.

03. 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.

04. 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.

Identification des événements postérieurs

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

06. 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.

07. 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

08. 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.

09. 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.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n° 0134 du 9 juin 2017 (article A. 823-18 du code de commerce. Elle remplace la NEP 570 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.

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 œuvre pour :

- apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié ; et
- déterminer s'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

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 événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit.

Définition

04. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

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

05. 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'événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels événements ou circonstances.

06. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des événements ou circonstances 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.

07. 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 ;
- il s'enquiert, auprès de la direction, de sa connaissance d'événements ou de circonstances postérieurs à la période couverte par son évaluation et qui sont susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

08. 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.

09. Par ailleurs, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes reste vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. Ces événements ou circonstances 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.

10. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels événements ou circonstances :

- il met en œuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude significative 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.

Incidence sur le rapport

11. À partir des éléments collectés, le commissaire aux comptes conclut, sur la base de son jugement professionnel, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de mettre en cause la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

12. 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 significative sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe.

13. Si tel est le cas, et en application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », placée avant la justification de ses appréciations, dans laquelle :

- il attire l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude significative ; et
- il précise que, sans remettre en cause son opinion, ces événements ou circonstances indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation.

14. Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude significative ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente :

- il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier conformément à la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ; et
- il indique dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion qu'il existe une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et que les comptes ne donnent pas d'information pertinente sur cette incertitude significative.

15. Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes.

Procédure d'alerte

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

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

17. Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Cette communication porte sur les points suivants :

- le fait que les événements ou circonstances constituent ou non une incertitude significative ;
- le caractère approprié ou non de l'utilisation par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes ;
- la pertinence des informations données dans l'annexe ;
- le cas échéant, les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes.

NEP-580. Déclarations de la direction

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011 (article A. 823-14 du code de commerce). Elle remplace la NEP 580 homologuée par arrêté du 7 mai 2007.

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.

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.

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.

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.

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 spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-2-1 du code de commerce). Elle remplace la NEP 600 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.

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.

Lettre de mission

05. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission.

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.

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.

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. À 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

À 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.

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. 821-76 du code de commerce.

NEP-610. Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007 (article A. 823-23 du code de commerce).

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.

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.

Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne

04. À 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 œuvre 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 œuvre 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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 3 mai 2007 (article A. 823-24 du code de commerce).

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.

Définition

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

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 œuvre 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 œuvres 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.

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.

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

Évaluation 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 œuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007 (article A. 823-25 du code de commerce).

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. À 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.

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.

Évaluation 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 œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.

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.

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. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 1^{er} octobre 2018 publié au J.O. n°0232 du 7 octobre 2018 (article A. 823-26 du code de commerce). Elle remplace la NEP 700 homologuée par arrêté du 26 mai 2017.

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, de vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

03. Le commissaire aux comptes fournit, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public, les autres informations prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014.

04. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

05. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement de ces rapports par le commissaire aux comptes.

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 ou consolidés sur lesquels porte le rapport 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 ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- soit assortir la certification de réserves ;
- soit refuser la certification des comptes ;
- soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

Dans ces trois derniers cas, il précise les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion.

Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

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, toute observation utile.

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.

Les observations sont formulées dans une partie distincte avant la justification des appréciations.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de

changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.

Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Certification sans réserve

08. Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre 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.

Certification avec réserve

09. 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.

10. 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.

11. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre 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.

Refus de certifier

12. 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.

13. 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.

Impossibilité de certifier

14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre 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

circonsrites ;

- 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.

D'autre part, 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.

Justification des appréciations

15. 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 œuvre à cet effet les principes définis :

- soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;
- soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.

Vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

16. En application des dispositions des articles L. 823-10, L. 225-235 ou L. 226-10-1, et L. 441-6-1 du code de commerce, le commissaire aux comptes procède à des vérifications spécifiques et formule ses conclusions telles que prévues dans la norme concernant les diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Le cas échéant, il fait état des informations relatives à l'entité que les textes légaux et réglementaires lui font obligation 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.

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

17. Le cas échéant, le commissaire aux comptes fait état des autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires lui font obligation de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public relatives à la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et à la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes.

Contenu et forme du rapport

18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235 ou L. 226-10-1 et L. 823-10 du code de commerce.

Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il 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) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

- l'opinion, incluant :
 - l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;

- l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;
 - la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
 - la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;
 - les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;
 - le fondement de cette opinion, comprenant :
 - une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;
 - une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;
 - le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;
 - le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
 - le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;
 - la justification des appréciations ;
 - dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
 - dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;
 - le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;
 - le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;
 - le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;
- d) La date du rapport ;
- e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.

19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :

- il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ;
- il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 823-19 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ;
- il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

Le commissaire aux comptes ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport sur les comptes.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017 (article A. 823-27 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

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

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

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

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

05. Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions.

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

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

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

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

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

Détermination des points clés de l'audit

09. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :

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

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

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

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;
- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;
- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;
- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;
- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;
- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées.

Formulation des points clés de l'audit

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

13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l'audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

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

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

Description de chacun des points clés de l'audit

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Précisions concernant la certification avec réserve et le refus de certifier

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

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

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

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

Précisions concernant l'impossibilité de certifier

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

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

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

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

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

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

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

22. Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit. Le cas échéant, il porte à leur connaissance le fait qu'il n'y a pas, selon son jugement professionnel, de point clé de l'audit à décrire dans son rapport.

Documentation

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

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

NEP-702. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017 (article A. 823-27 du code de commerce). Elle remplace la NEP 705 homologuée par arrêté du 6 octobre 2006.

Introduction

01. 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.

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

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

Concept de justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public

04. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une personne ou entité qui n'est pas une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une explication de celles-ci et, ce faisant, en une motivation de l'opinion émise.

05. Ces appréciations sont celles, qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, lui sont apparues les plus importantes.

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

07. La communication des appréciations ne saurait se substituer à la nécessité :

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

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

Appréciations de nature à faire l'objet d'une justification

09. 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 œuvre 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 œuvre de sa démarche d'audit.

Formulation des appréciations

10. Les appréciations figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.

11. Le commissaire aux comptes formule ses appréciations par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

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

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

Formulation de chacune des appréciations

13. Cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ou, le cas échéant, dans les comptes consolidés ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Circonstances dans lesquelles une appréciation n'est pas communiquée dans le rapport

14. Le commissaire aux comptes explicite ses appréciations en toutes circonstances sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication.

Circonstances dans lesquelles la formulation des appréciations peut être moins développée

15. La formulation des appréciations peut éventuellement être 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.

Lien entre les appréciations et les observations

16. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une justification des appréciations, cet élément n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient.

Lien entre les appréciations et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation

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

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

Précision concernant la certification avec réserve et le refus de certifier

18. L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'expose pas ses motivations dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, d'expliciter, le cas échéant, ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé la réserve.

En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus.

Précision concernant l'impossibilité de certifier

19. L'exposé des motivations conduisant à une impossibilité de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'expose pas ses motivations dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu d'expliciter d'autres appréciations eu égard à l'impossibilité de certifier.

NEP-710. Informations relatives aux exercices précédents

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 113 du 16 mai 2007 (article A. 823-22 du code de commerce).

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 œuvre 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.

Procédures mises en œuvre 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.

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n°111 du 13 mai 2007 (article A. 823-20 du code de commerce).

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 œuvre lorsqu'il identifie un changement comptable et les conséquences qu'il en tire dans son rapport sur les comptes.

Procédures d'audit à mettre en œuvre 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.

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-911. Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 6 juin 2019 publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019 (article A. 823-27-1 du code de commerce).

Champ d'application

01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la “ petite entreprise ” à accomplir par le commissaire aux comptes nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

Une “ petite entreprise ” est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total du bilan : quatre millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

Les situations dans lesquelles un commissaire aux comptes est nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices sont définies aux paragraphes 2 à 4.

02. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une société qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Dans ce cas, cette société peut choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce.

03. Une entité “ tête de groupe ” est définie par les 1er et 2e alinéas de l'article L. 823-2-2 du code de commerce comme une personne ou entité :

- non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;
- non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;
- montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;
- nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir, en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce, de limiter la durée de son mandat à trois exercices.

04. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3e alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total du bilan : deux millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

NEP 911. Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce

Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 823-3-2 du code de commerce.

05. La présente norme est également applicable aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date d'application effective de l'article L. 823-12-1 du code de commerce (1), et qui sont exercés dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1, dès lors que ces sociétés choisissent, en accord avec leur commissaire aux comptes, que celui-ci poursuive l'exécution de sa mission jusqu'au terme initialement fixé selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'exercice d'un mandat dont la durée est limitée à trois exercices.

Nature et étendue de la mission

06. La mission du commissaire aux comptes comprend :

- la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;
- l'établissement du rapport sur les risques mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 823-12-1 du code de commerce. Ce rapport identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle ;
- les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur. Pour cette mission de trois exercices, le commissaire aux comptes est dispensé de la réalisation des diligences et rapports mentionnés aux articles L. 223-19, L. 223-27, L. 223-34, L. 223-42, L. 225-40, L. 225-42, L. 225-88, L. 225-90, L. 225-103, L. 225-115, L. 225-135, L. 225-235, L. 225-244, L. 226-10-1, L. 227-10, L. 232-3, L. 232-4, L. 233-6, L. 233-13, L. 237-6 et L. 239-2 du code de commerce.

Respect des règles de déontologie

07. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il 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.

09. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et établir son rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

(1) Soit le 27 mai 2019, date d'entrée en vigueur du décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes et les délais pour élaborer les normes d'exercice professionnel, ou le 1^{er} janvier 2021, date d'application pour les entreprises fiscalement domiciliées dans une collectivité d'outre-mer régie par l'article 73 de la Constitution des seuils prévus par ce décret.

Implication du commissaire aux comptes

10. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

Lettre de mission

11. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les trois exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

12. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin d'obtenir 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 ».

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.

13. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

14. 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.

En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

En application des articles L. 823-13 et L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

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.

15. Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée. Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire.

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

16. 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.

17. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

Les procédures analytiques 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 à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Les procédures analytiques peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ou incohérents.

18. À l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

- l'approche générale des travaux en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- le programme de travail définissant la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires ;
- le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;
- le seuil de signification retenu ;
- le calendrier et les intervenants.

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

20. 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 ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. 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, s'il l'estime nécessaire.

La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification ou si le commissaire aux comptes n'a pas pris connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ou n'a pas obtenu des travaux de celui-ci les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, les procédures mises en œuvre 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. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.

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.

Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

21. 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.

22. Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :

- les procédures analytiques qui, utilisées comme contrôles de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants et les montants enregistrés ;
- 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 de 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 re-exécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

23. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

- la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- les sondages statistiques ou non statistiques.

24. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

25. Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut également 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.

26. 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.

Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

27. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

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

- compréhension de 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 ;
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;
- rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;
- examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;
- examen des écritures d'inventaire ;
- identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

29. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

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

À la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

Déclarations écrites de la direction

31. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s'enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

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

32. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

- l'étendue et le calendrier des travaux d'audit ;

- ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;
- le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
- les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ;
- 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 ;
- les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes.

33. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

Diligences mises en œuvre pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion

34. En vue de l'élaboration du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification des comptes aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

35. 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.

36. En outre, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe demande aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées nommés pour un mandat de trois exercices la communication des rapports sur les risques financiers, comptables et de gestion auxquels ces sociétés sont exposées.

37. 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.

Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes

38. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

39. En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

40. 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.

41. Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatifs à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

42. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 823-9 du code de commerce

43. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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 l'entité à la fin de cet exercice.

En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2^e alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

44. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

45. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

46. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

Rapport du commissaire aux comptes sur les risques financiers, comptables et de gestion

47. Le contenu et la forme du rapport sont adaptés à l'entité selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, sur la base des risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

48. Le commissaire aux comptes s'assure de la cohérence de son rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes.

49. Le commissaire aux comptes formule, s'il le juge nécessaire, des recommandations visant à réduire les risques identifiés en tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veille au respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion.

50. Dans le cas d'une entité tête de groupe, le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion portant sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle, le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées.

51. Préalablement à l'émission de son rapport, le commissaire aux comptes s'entretient avec le dirigeant des risques financiers, comptables et de gestion identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées.

52. En fonction de l'importance des risques dont il est fait état dans son rapport, le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, évalue la nécessité de communiquer tout ou partie du rapport aux autres organes visés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Documentation des travaux

53. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article R. 823-10 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

54. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués, l'opinion émise et le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

55. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier :

- les échanges intervenus avec le dirigeant de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments collectés au cours de sa mission pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion ;
- les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites.

NEP 912. Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 6 juin 2019 publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019 (article A. 823-27-1 du code de commerce).

Champ d'application

01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la “ petite entreprise ” à accomplir par le commissaire aux comptes désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

Une “ petite entreprise ” est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total du bilan : quatre millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

Les situations visées par la présente norme sont définies aux paragraphes 2 à 4.

02. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une personne ou entité qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Lorsque cette personne ou entité est une société, elle peut choisir de lui confier un mandat de six exercices. Lorsque cette personne ou entité n'est pas une société, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

03. Une entité “ tête de groupe ” est définie par les 1er et 2e alinéas de l'article L. 823-2-2 du code de commerce comme une personne ou entité :

- non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;
- non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;
- montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;
- nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir de confier à son commissaire aux comptes un mandat de six exercices.

Lorsque l'entité tête de groupe n'est pas une société mais qu'elle répond à la définition de petite entreprise, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

04. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3e alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total du bilan : deux millions d'euros ;

- montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de confier au commissaire aux comptes un mandat de six exercices.

05. Le commissaire aux comptes peut appliquer la présente norme aux mandats en cours au 27 mai 2019, date d'application effective des dispositions issues de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, dans les sociétés, quelles que soient leurs formes (1), qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1., et qui en font le choix en accord avec lui.

Nature et étendue de la mission

06. La mission du commissaire aux comptes comprend :

- la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;
- les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur et qui donnent lieu, lorsque les textes légaux et réglementaires le prévoient, à des restitutions spécifiques.

Respect des règles de déontologie

07. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. À ce titre, il 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.

09. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes.

Implication du commissaire aux comptes

10. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

Lettre de mission

11. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les six exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

(1) Y compris celles fiscalement domiciliées dans une collectivité d'outre-mer régie par l'article 73 de la Constitution.

Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

12. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin d'obtenir 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 ».

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.

13. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

14. 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.

En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

En application des articles L. 823-13 et L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

15. Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée.

Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire.

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

16. 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.

17. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

Les procédures analytiques 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 à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Les procédures analytiques peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ou incohérents.

18. À l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

- l'approche générale des travaux en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- le programme de travail définissant la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires ;
- le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;
- le seuil de signification retenu ;
- le calendrier et les intervenants.

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

20. 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 ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence

sur les comptes de l'exercice. 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, s'il l'estime nécessaire.

La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification ou si le commissaire aux comptes n'a pas pris connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ou n'a pas obtenu des travaux de celui-ci les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, les procédures mises en œuvre 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. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.

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.

Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

21. 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.

22. Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :

- les procédures analytiques qui, utilisées comme contrôles de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants et les montants enregistrés ;
- 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 de 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 réexécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

23. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

- la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;

- la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- les sondages statistiques ou non statistiques.

24. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

25. Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut également 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.

26. 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.

Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

27. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

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

- compréhension de 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 ;
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;
- rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;
- examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;
- examen des écritures d'inventaire ;
- identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

29. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

30. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles

qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

À la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

Déclarations écrites de la direction

31. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s'enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

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

32. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

- l'étendue et le calendrier des travaux d'audit ;
- ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;
- le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
- les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ;
- 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 ;
- les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes.

33. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes

34. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

35. En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

36. 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.

37. Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatifs à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

38. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 823-9 du code de commerce

39. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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 l'entité à la fin de cet exercice.

En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2^e alinéa de l'article L. 823-9 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

40. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

41. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

42. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

Documentation des travaux

43. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article R. 823-10 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

44. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués et l'opinion émise.

45. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites.

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 (article A. 823-27-2 du code de commerce).

Introduction

01. 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.

02. 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.

03. 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.

Principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés des organismes de sécurité sociale

04. 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.

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

05. 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.

06. 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 ».

Procédures d'audit mises en œuvre sur les comptes de prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès

07. 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.

08. 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.

09. 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 ».

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

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 12 mai 2021 publié au J.O. n° 0113 du 16 mai 2021 (article A. 823-28 du code de commerce). Elle remplace la NEP 2410 homologuée par arrêté du 21 juin 2011.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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-9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 1^{er} octobre 2018 publié au J.O. n°0232 du 7 octobre 2018 (article A. 823-29 du code de commerce). Elle remplace la NEP 9510 homologuée par arrêté du 3 novembre 2009.

Introduction

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

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

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

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

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

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

Ces documents peuvent être :

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

Diligences relatives aux informations sur la situation financière et les comptes

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

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

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

le commissaire aux comptes :

- vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission. Le cas échéant, il apprécie l'incidence éventuelle sur la

NEP 9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

sincérité des informations des réserves, du refus ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage de formuler dans le rapport sur les comptes ;

- vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

Diligences relatives aux autres informations

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

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

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

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

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

Autres diligences

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

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

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

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

Diligences relatives aux rémunérations, avantages et engagements de toute nature

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

- concordent avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes ;

NEP 9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

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

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

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

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

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

Autres diligences

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

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

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

Incidence des éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées

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

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

NEP 9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

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

- s'il existe effectivement une inexactitude ou une irrégularité dans le rapport de gestion, les autres documents sur la situation financière et les comptes ou les informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise ;
- s'il existe une anomalie significative dans les comptes ;
- s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

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

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

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

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

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

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

- une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- s'agissant des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels :
 - les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
 - le cas échéant, l'attestation de la sincérité des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D. 441-4 du code de commerce et de leur concordance avec les comptes annuels et la formulation, le cas échéant, de ses observations ;
 - le cas échéant, l'attestation de la présence de la déclaration de performance extra-financière visée à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
 - la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
 - la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.
- s'agissant des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise :
 - l'attestation de l'existence des informations requises par l'article L. 225-37-4 et, le cas échéant, par l'article L. 225-37-3 du code de commerce ;
 - le cas échéant, l'attestation de l'exactitude et de la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies en application de l'article L. 225-37-3 du code de commerce ;
 - le cas échéant, les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la conformité des informations prévues à l'article L. 225-37-5 du code de commerce, relatives aux éléments que la société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, avec les documents dont elles issues et qui ont été communiqués au commissaire aux comptes ;

NEP 9510. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

- la mention des éventuelles irrégularités résultant de l'omission d'informations ou de documents prévus par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;
- la mention des éventuelles autres inexactitudes relevées.

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

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

NEP-9520. Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021 (article A. 823-26-1 du code de commerce).

Introduction

01. En application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce le commissaire aux comptes formule, dans son rapport sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés, sa conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

Les diligences du commissaire aux comptes portant sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés au format d'information électronique européen destinés à être inclus dans le rapport financier annuel, le commissaire aux comptes peut formuler sa conclusion sur le respect de ce format, sans nécessairement disposer du rapport financier annuel, dès lors que ces comptes lui ont été communiqués par l'entité et que ses contrôles ont été réalisés conformément à la présente norme.

Il revient ensuite à l'entité d'inclure lesdits comptes dans le rapport financier annuel.

02. La présente norme a pour objet de définir :

- les diligences relatives aux comptes annuels et le cas échéant aux comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ;
- les incidences des éventuelles anomalies relevées ; et
- la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences.

Diligences du commissaire aux comptes

Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour la préparation des comptes présentés selon le format d'information électronique unique européen

03. Afin d'appréhender les éléments du contrôle interne pertinents pour la préparation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés au format d'information électronique unique européen, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- le processus de préparation de ces comptes ;
- la façon dont l'entité s'est assurée de la compétence des personnes internes ou externes à l'entité en charge de préparer ces comptes ;
- les outils informatiques utilisés ;
- les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies dans la présentation des comptes selon le format d'information électronique unique européen.

Diligences relatives au format XHTML

04. Le commissaire aux comptes vérifie que :

- les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés sont préparés au format XHTML ; et
- que les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés au format XHTML correspondent à ceux qui ont fait l'objet de son audit.

Diligences relatives au balisage des comptes consolidés

05. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures définies aux paragraphes 09 à 12 lui permettant d'obtenir des éléments suffisants et appropriés pour apprécier le respect des règles de balisage définies par le règlement européen délégué n°2019/815 applicables aux comptes consolidés.

Informations balisées auxquelles les procédures s'appliquent

06. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures sur toutes les informations définies au 1. de l'annexe II du règlement européen délégué n° 2019/815 que ledit règlement requiert de baliser.

07. Il met également en œuvre les procédures sur les informations définies aux 2. et 3. de l'annexe II du règlement européen délégué n° 2019/815 que ledit règlement requiert de baliser ou sur les informations des comptes consolidés balisées sur une base volontaire. Pour ce faire, il sélectionne les informations à contrôler sur la base de son jugement professionnel et de son analyse du risque d'anomalies significatives.

Application de la notion de caractère significatif

08. Le commissaire aux comptes utilise les seuils de signification définis pour son audit des comptes :

- pour déterminer l'étendue des procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées définies au paragraphe 07 ; et
- pour évaluer l'incidence des anomalies relevées sur les comptes présentés selon le format d'information électronique unique européen. Pour ce faire, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « *évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit* ».

Procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés

09. Le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen.

Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte :

- de sa compréhension des éléments du contrôle interne de l'entité pertinents pour la préparation des comptes au format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n°2019/815 acquise à l'issue de la mise en œuvre des diligences définies au paragraphe 03 ; et
- des risques de non-exhaustivité et d'inexactitude liés au balisage des informations.

10. Le commissaire aux comptes vérifie pour chaque information balisée contrôlée que :

- le choix des éléments de la taxonomie retenus est approprié ou les extensions créées sont pertinentes ;
- les attributs de la balise sont corrects ;
- les liens de présentation, de calcul, des libellés et de définition entre ces attributs sont corrects.

11. Lorsque le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur certains des contrôles mis en œuvre par l'entité, il applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « *procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* ».

12. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de faire appel à un expert, notamment en matière de technologies de l'information, il applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « *intervention d'un expert* ».

Déclaration écrite

13. Dans le cas prévu à l'alinéa 2 du paragraphe 01, le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité une déclaration écrite par laquelle ce dernier confirme que les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés au format d'information électronique unique européen, qui lui ont été soumis et sur la base desquels il a effectué ses contrôles, sont ceux qui seront inclus dans le rapport financier annuel.

Incidences des éventuelles anomalies relevées

14. Le commissaire aux comptes communique aux personnes qui assument la responsabilité des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes.

Il s'en entretient avec ces personnes et, s'il l'estime nécessaire, réalise des travaux complémentaires pour confirmer ou non l'existence de telles anomalies.

Si le commissaire aux comptes conclut que ces anomalies sont confirmées, il demande les modifications nécessaires. À défaut de modification, il en tire les conséquences dans sa conclusion.

Forme et contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à la vérification du respect du format d'information électronique unique européen

15. À l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes :

- conclut que la présentation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés inclus ou destinés à être inclus dans le rapport financier annuel :
 - soit respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen ;
 - soit respecte le format d'information électronique unique européen à l'exception des anomalies significatives dont il fait mention dans son rapport ;
 - soit ne respecte pas le format d'information électronique unique européen en raison des multiples anomalies significatives relevées dont il fait mention dans son rapport ; ou
- mentionne qu'il est dans l'impossibilité de conclure sur le respect, dans la présentation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés inclus ou destinés à être inclus dans le rapport financier annuel, du format d'information électronique unique européen lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre les procédures nécessaires pour vérifier ce respect. Il en fournit les raisons dans son rapport.

16. Le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport sur les comptes annuels et le cas échéant, sur les comptes consolidés relative aux « *autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires* » :

- indique qu'il a effectué ses vérifications conformément à la présente norme, afin de formuler sa conclusion prévue à l'article R. 823-7 du code de commerce ;
- formule sa conclusion conformément aux dispositions du paragraphe 15.

Co-commissariat aux comptes

17. Lorsque la mission de contrôle légal est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci conviennent entre eux de la répartition des diligences sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen.

Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des diligences mises en œuvre par les co-commissaires aux comptes, ce qui lui permet d'apprécier si :

- les diligences mises en œuvre :
 - correspondent à celles définies lors de la répartition ;
 - ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés sur lesquels il pourra fonder sa conclusion sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ; et
- la conclusion à laquelle les co-commissaires aux comptes ont abouti est pertinente et cohérente.

18. Les commissaires aux comptes communiquent ensemble et de manière concertée avec les personnes qui assument la responsabilité des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen.

NEP-9605. Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 18 août 2020 publié au J.O. n°0204 du 21 août 2020 (article A. 823-37 du code de commerce). Elle remplace la NEP 9605 homologuée par arrêté du 24 octobre 2019.

Introduction

01. En application de l'article L. 561-2 12° bis du code monétaire et financier, les commissaires aux comptes mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 9 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

02. La structure d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, met en place une organisation, des procédures et des mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme en application des dispositions de la section 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

Elle définit et met en place des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme auxquels elle est exposée, ainsi qu'une politique adaptée à ces risques, en application de l'article L. 561-4-1 du code monétaire et financier.

Elle élabore notamment une classification des risques. Celle-ci s'opère au moins selon les quatre critères suivants :

- les caractéristiques des clients ou des clients occasionnels ;
- l'activité des clients ou des clients occasionnels ;
- la localisation des clients ou des clients occasionnels et la localisation de leurs activités ;
- les missions ou prestations proposées par la structure d'exercice du commissariat aux comptes.

Cette classification a pour objectif de contribuer à la détermination du niveau de vigilance que le commissaire aux comptes devra exercer avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ou de fournir une prestation à un client occasionnel et également tout au long de la relation d'affaires ou de l'exécution de la prestation.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme qui concernent :

- la vigilance avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ;
- la vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- la vigilance avant d'accepter de fournir une prestation à un client occasionnel ;
- la déclaration à TRACFIN ;
- la conservation des documents.

Elle définit, en outre, les liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

Elle n'a pas pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre par la structure d'exercice du commissariat aux comptes des dispositions visées au paragraphe 2 de la présente norme.

04. Cette norme s'applique à tout commissaire aux comptes intervenant en qualité de commissaire aux comptes, quelle que soit la mission qu'il met en œuvre ou la prestation qu'il fournit pour un client dans le cadre d'une relation d'affaires ou pour un client occasionnel, qu'il réalise ou non la mission de contrôle légal de la personne ou de l'entité pour laquelle il intervient, qu'il exerce en nom propre

ou au sein d'une société.

L'intervention ès qualités de commissaire aux comptes résulte :

- des dispositions légales et réglementaires sur le fondement desquelles la mission ou la prestation est mise en œuvre ;
- de la mention de la qualité de commissaire aux comptes dans les documents de restitution de la mission ou de la prestation ;
- ou encore de la référence, dans ces documents, à l'application des normes relatives à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes ou de la doctrine professionnelle élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Elle peut en outre résulter d'un faisceau d'indices parmi lesquels l'utilisation d'un papier à en-tête d'une structure ayant pour objet l'exercice du commissariat aux comptes.

Définitions

05. Bénéficiaire effectif : Le bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques, soit qui contrôlent en dernier lieu, directement ou indirectement, le client ou le client occasionnel, soit pour laquelle une opération est exécutée ou une activité exercée.

Les articles R. 561-1 à R. 561-3-0 du code monétaire et financier définissent ce qu'on entend par bénéficiaire effectif lorsque le client ou le client occasionnel est une société, un placement collectif, une personne morale autre qu'une société ou un placement collectif, ou lorsqu'il intervient dans le cadre d'une fiducie ou d'un dispositif juridique comparable de droit étranger.

Les articles R. 561-1 à R. 561-3 du code monétaire et financier précisent qui est le bénéficiaire effectif lorsqu'une personne physique n'a pu être identifiée selon les critères prévus et qu'il n'y a pas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme à l'encontre du client.

06. Client : Le client désigne la personne ou l'entité avec laquelle un commissaire aux comptes noue une relation d'affaires au sens du paragraphe 10 de la présente norme.

07. Client occasionnel : Le client occasionnel désigne la personne ou l'entité à laquelle un commissaire aux comptes fournit une prestation visée au paragraphe 11 de la présente norme sans qu'une relation d'affaires soit nouée.

08. Mission : Conformément à l'article R. 820-1-1 du code de commerce, le terme mission recouvre :

- la mission de contrôle légal et, le cas échéant, les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes qui exerce la mission de contrôle légal de la personne ou de l'entité ; et
- les autres missions légales ou réglementaires réalisées par un commissaire aux comptes pour une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir, par exemple, d'une mission de commissariat aux apports, à la fusion ou à la transformation.

09. Personne exposée : Une personne exposée désigne une personne physique qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives :

- qu'elle exerce ou a cessé d'exercer depuis moins d'un an ; ou
- qu'exercent ou ont cessé d'exercer depuis moins d'un an des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées.

L'article R. 561-18 du code monétaire et financier définit ces fonctions et ces personnes.

10. Relation d'affaires : Une relation d'affaires est une relation professionnelle nouée avec un client

pour réaliser :

- des missions visées au paragraphe 8 de la présente norme ; ou
- des prestations qu'un commissaire aux comptes fournit à la personne ou à l'entité pour laquelle il exerce la mission de contrôle légal ; ou
- des prestations qu'un commissaire aux comptes fournit de manière régulière à une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'attester tous les mois d'un élément de comptes à la demande du client pour les besoins d'un tiers.

11. Prestation : Conformément à l'article R. 820-1-1 du code de commerce, le terme prestation recouvre les services et attestations qui ne sont pas des missions visées au paragraphe 8 de la présente norme, qu'un commissaire aux comptes fournit à une personne ou une entité pour laquelle il exerce ou non la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'un audit financier contractuel ou encore d'une revue de conformité à un référentiel.

Obligations de vigilance avant d'accepter la relation d'affaires

12. Avant d'accepter la relation d'affaires, le commissaire aux comptes :

- identifie le client et vérifie les éléments d'identification du client ;
- identifie, le cas échéant, le bénéficiaire effectif et vérifie les éléments d'identification du bénéficiaire effectif ;
- recueille et analyse tout autre élément d'information nécessaire à la connaissance du client ainsi que de l'objet et de la nature de la mission autre que le contrôle légal ou de la prestation envisagée.

13. Lorsque le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de satisfaire à l'une des obligations prévues au paragraphe 12 de la présente norme, il n'accepte pas la relation d'affaires.

En outre, s'il se trouve dans les conditions prévues au paragraphe 60 de la présente norme, il procède à la déclaration à TRACFIN.

14. Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux dispositions du paragraphe 13 de la présente norme lorsque sa prestation se rattache à une procédure juridictionnelle, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, et lorsqu'il donne des consultations juridiques.

Mesures de vigilance

Identification du client et vérification des éléments d'identification du client

Client personne physique

15. Lorsque le client est une personne physique, le commissaire aux comptes l'identifie par le recueil de ses nom et prénoms, ainsi que de ses date et lieu de naissance.

16. Lorsque le client est physiquement présent, le commissaire aux comptes vérifie ses éléments d'identification par la présentation de l'original d'un document officiel en cours de validité comportant sa photographie et par la prise d'une copie de ce document.

Note de référence : jusqu'au 1er janvier 2021 la prise d'une copie du document peut être remplacée par la collecte des mentions suivantes : les nom, prénoms, date et lieu de naissance de la personne, ainsi que la nature, les date et lieu de délivrance du document qui les stipule et les nom et qualité de l'autorité ou de la personne qui a délivré le document et, le cas échéant, l'a authentifié.

Le commissaire aux comptes peut également vérifier les éléments d'identification du client personne

physique en recourant à un moyen d'identification électronique prévu par le code monétaire et financier, que le client soit ou non physiquement présent.

17. S'il ne peut mettre en œuvre les dispositions du paragraphe 16, le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification en appliquant au moins deux mesures parmi celles prévues à l'article R. 561-5-2 du code monétaire et financier. Ces mesures peuvent par exemple consister à obtenir une copie de la carte d'identité ou du passeport et une certification conforme de ce document par un tiers indépendant habilité.

18. Le commissaire aux comptes demande au client personne physique s'il est une personne exposée. Si, en fonction des éléments qu'il a pu collecter, de sa connaissance du client, de ses activités et de son environnement, l'information obtenue lui paraît manifestement incohérente, il investigue et s'entretient avec le client. S'il conclut que le client est une personne exposée, le commissaire aux comptes applique les mesures de vigilance complémentaires décrites au paragraphe 33 de la présente norme.

Client personne morale

19. Lorsque le client est une personne morale, le commissaire aux comptes l'identifie par le recueil de sa forme juridique, de sa dénomination, de son numéro d'immatriculation ainsi que de l'adresse de son siège social et de celle du lieu de direction effective de l'activité, si celle-ci est différente de l'adresse du siège social.

20. Lorsque le représentant dûment habilité de la personne morale est présent, le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification de cette dernière selon l'une des modalités suivantes :

- par la communication de l'original ou de la copie de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois ou extrait du Journal officiel qui mentionne sa dénomination, sa forme juridique, l'adresse de son siège social et l'identité de ses associés tenus indéfiniment ou tenus indéfiniment et solidairement des dettes sociales et dirigeants sociaux, mentionnés aux 1° et 2° de l'article R. 123-54 du code de commerce, de ses représentants légaux ou leurs équivalents en droit étranger ;
- en obtenant une copie certifiée de l'acte mentionné au précédent alinéa, directement via les greffes des tribunaux de commerce ou un document équivalent en droit étranger. Le commissaire aux comptes peut également vérifier les éléments d'identification du client en recourant à un moyen d'identification électronique prévu par le code monétaire et financier, que le représentant de la personne morale soit ou non physiquement présent.

21. S'il ne peut mettre en œuvre les dispositions du paragraphe 20, le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification du client en appliquant au moins deux mesures parmi celles prévues à l'article R. 561-5-2 du code monétaire et financier. Celles-ci peuvent consister à obtenir une copie des statuts certifiée conforme par le représentant légal et à demander un extrait K bis directement au greffe du tribunal de commerce ou un extrait du répertoire national des associations directement auprès de la préfecture ou de la sous-préfecture du siège de l'association concernée et, à Paris, auprès de la préfecture de police.

Fiducie

22. Lorsque le commissaire aux comptes exerce la mission légale de contrôle de la comptabilité autonome d'une fiducie ou lorsqu'il effectue pour les constituants, les fiduciaires, les bénéficiaires et, le cas échéant le tiers au sens de l'article 2017 du code civil, une prestation en lien avec la fiducie ou un dispositif juridique comparable de droit étranger, il identifie les constituants, les fiduciaires, les bénéficiaires et, le cas échéant le tiers au sens de l'article 2017 du code civil, ou leurs équivalents pour tout autre dispositif juridique comparable relevant d'un droit étranger, par le recueil des éléments précisés à l'article R. 561-5 3° du code monétaire et financier prévus pour les clients personnes physiques ou morales, selon le cas.

Le commissaire aux comptes recueille en outre selon le mode de constitution du dispositif, la copie du contrat de fiducie, l'extrait du Journal officiel de la loi établissant la fiducie ou tout document ou acte équivalent afférent à un dispositif juridique équivalent en droit étranger.

23. Il vérifie les éléments d'identification des constituants, des fiduciaires, des bénéficiaires et, le cas échéant, du tiers au sens de l'article 2017 du code civil de la fiducie ou du dispositif juridique comparable de droit étranger, selon les modalités prévues à l'article R. 561-5-1 5° du code monétaire et financier.

Placement collectif non doté de la personnalité morale

24. Lorsque le client est un placement collectif non doté de la personnalité morale, le commissaire aux comptes l'identifie par le recueil de sa dénomination, de sa forme juridique, de son numéro d'agrément, de son numéro international d'identification des valeurs mobilières, ainsi que de la dénomination, de l'adresse et du numéro d'agrément de la société de gestion qui le gère.

Lorsqu'il existe un soupçon de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme, il vérifie ces éléments d'identification selon l'une des modalités prévues à l'article R. 561-5-1 du code monétaire et financier. Lorsque les mesures prévues aux 1° à 4° de l'article R. 561-5-1 du code monétaire et financier ne peuvent pas être mises en œuvre, le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification du client en appliquant au moins deux mesures parmi celles prévues à l'article R. 561-5-2 du code monétaire et financier.

Personnes agissant pour le compte du client

25. En dehors des situations où les textes légaux et réglementaires définissent l'organe ou la personne habilité à confier la mission au commissaire aux comptes, ce dernier identifie également les personnes agissant pour le compte du client et vérifie leurs éléments d'identification selon les mêmes modalités que pour le client. Il vérifie aussi leurs pouvoirs.

Identification du bénéficiaire effectif et vérification des éléments d'identification du bénéficiaire effectif

26. L'identification du bénéficiaire effectif requiert de collecter ses nom et prénoms ainsi que ses date et lieu de naissance.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes demande à la personne ou à l'entité ces éléments d'identification.

27. Le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification du bénéficiaire effectif.

Pour ce faire, et lorsque le client est une personne ou entité tenue de déclarer au registre du commerce et des sociétés les informations relatives au bénéficiaire effectif conformément à l'article L. 561-46 du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes recueille directement lesdites informations contenues dans le registre auprès de l'INPI.

Lorsque le commissaire aux comptes réalise une mission légale de contrôle de la comptabilité autonome d'une fiducie, ou lorsqu'il fournit une prestation en lien avec une fiducie ou un trust pour les constituants, les fiduciaires, les bénéficiaires et, le cas échéant le tiers au sens de l'article 2017 du code civil, le commissaire aux comptes recueille les informations sur le bénéficiaire effectif contenues dans le registre des fiducies ou des trusts.

Dans les autres cas, le commissaire aux comptes vérifie les éléments d'identification du bénéficiaire effectif sur présentation d'un document écrit à caractère probant. À ce titre, il peut demander une copie d'un document officiel en cours de validité comportant sa photographie, mentionnant ses nom

et prénoms ainsi que ses date et lieu de naissance. Il peut s'agir par exemple de la copie de la carte d'identité ou du passeport.

28. Si, en fonction des éléments qu'il a pu collecter, de sa connaissance de l'entité, de ses activités et de son environnement, l'information obtenue lui paraît manifestement incohérente, notamment au regard de la définition du bénéficiaire effectif visée au paragraphe 5 de la présente norme, il investigue et s'entretient avec le représentant légal.

29. Le commissaire aux comptes signale au greffier du tribunal de commerce ou, pour les fiducies ou trusts, à la direction générale des finances publiques, toute divergence qu'il constate entre les informations inscrites dans les registres précités et les informations sur le bénéficiaire effectif dont il dispose, y compris l'absence d'enregistrement de ces informations.

30. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal de s'enquérir auprès du bénéficiaire effectif s'il est une personne exposée. Si, en fonction des éléments qu'il a pu collecter, de sa connaissance de la personne ou de l'entité, de ses activités et de son environnement, l'information obtenue lui paraît manifestement incohérente, il investigue et s'entretient avec le représentant légal. S'il conclut que le bénéficiaire effectif est une personne exposée, le commissaire aux comptes applique les mesures de vigilance complémentaires décrites au paragraphe 33 de la présente norme.

31. Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation d'identifier le bénéficiaire effectif lorsque le client est une société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France, dans un autre État membre de l'Union européenne, dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou qui est soumise à des obligations de publicité conformes au droit de l'Union ou qui est soumise à des normes internationales équivalentes garantissant une transparence adéquate des informations relatives à la propriété du capital.

Recueil des autres éléments d'information nécessaires

32. Le commissaire aux comptes recueille et analyse tout autre élément d'information complémentaire nécessaire à la connaissance :

- de l'objet et de la nature de la mission autre que le contrôle légal ou de la prestation envisagée ;
- du client. Ces éléments sont :
 - pour les personnes physiques les activités professionnelles actuellement exercées ;
 - pour les autres personnes ou entités leur activité économique et leur situation financière ;
 - pour les fiducies ou les dispositifs juridiques comparables relevant du droit étranger la répartition des droits sur le capital ou sur les bénéfices.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes fait usage de son jugement professionnel.

Mesures de vigilance complémentaires dans certains cas particuliers

Personne exposée

33. Lorsque le bénéficiaire effectif ou le client est une personne physique exposée, la décision de nouer la relation d'affaires avec le client est prise par un membre de l'organe exécutif de la structure d'exercice du commissariat aux comptes ou toute personne habilitée à cet effet par l'organe exécutif. Toutefois, lorsque la relation d'affaires est nouée avec une personne mentionnée aux 1° à 6° bis de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier ou une autorité publique ou un organisme public, tel que visé au paragraphe 38 de la présente norme, et à condition qu'il n'existe pas de soupçon de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme, le commissaire aux comptes peut ne pas mettre en œuvre cette mesure.

Personne physique ou morale domiciliée, enregistrée ou établie dans un État ou territoire figurant sur les listes du Gafi ou de la Commission européenne

34. Lorsque le commissaire aux comptes réalise une mission ou une prestation pour une personne physique ou morale domiciliée, enregistrée ou établie dans un État ou un territoire figurant sur les listes publiées par le Groupe d'action financière parmi ceux dont la législation ou les pratiques font obstacle à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ou par la Commission européenne en application de l'article 9 de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, il met en œuvre les mesures de vigilance complémentaires prévues par l'article R. 561-20-4 du code monétaire et financier.

Mesures de vigilance simplifiées

Vérification des éléments d'identification du client et du bénéficiaire effectif

35. La vérification des éléments d'identification du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif, peut être différée au plus tard jusqu'à la signature de la lettre de mission lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le commissaire aux comptes envisage de fournir des prestations de manière régulière à une personne ou à une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal ;
- le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires lui paraît faible ;
- cela est nécessaire pour ne pas interrompre l'exercice normal de la prestation.

36. Lorsque le commissaire aux comptes s'aperçoit avant d'émettre la lettre de mission qu'il n'est pas en mesure de vérifier les éléments d'identification du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif, il met un terme à la relation d'affaires et, s'il se trouve dans les conditions prévues au paragraphe 60 de la présente norme, procède à la déclaration à TRACFIN.

37. Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux dispositions du paragraphe 36 de la présente norme lorsque sa mission ou sa prestation se rattache à une procédure juridictionnelle, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, et lorsqu'il donne des consultations juridiques.

38. Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de vérifier les éléments d'identification du client et du bénéficiaire effectif lorsque :

- il n'a pas de soupçon de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme ; et
- le client est :
 - une personne mentionnée aux 1° à 6° bis de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier établie en France, dans un autre État membre de l'Union européenne, dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ; ou
 - une société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France, dans un autre État membre de l'Union européenne, dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou qui est soumise à des obligations de publicité conformes au droit de l'Union ou qui est soumise à des normes internationales équivalentes garantissant une transparence adéquate des informations relatives à la propriété du capital. Par ailleurs, comme précisé au paragraphe 31 de la présente norme, il n'a pas l'obligation d'identifier le bénéficiaire effectif ; ou
 - une autorité publique ou un organisme public, désigné comme tel en vertu du traité sur l'Union européenne, des traités instituant les Communautés, du droit dérivé de l'Union européenne, du droit public d'un État membre de l'Union européenne ou de tout autre engagement international de la France, et qui satisfait aux trois critères suivants :
 - a) son identité est accessible au public, transparente et certaine ;

- b) ses activités, ainsi que ses pratiques comptables, sont transparentes ;
- c) il est soit responsable devant une institution de l'Union européenne ou devant les autorités d'un État membre, soit soumis à des procédures appropriées de contrôle de ses activités.

Recueil des autres éléments d'information nécessaires

39. Lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires paraît faible au commissaire aux comptes, le recueil de tout autre élément d'information complémentaire, tel que prévu au paragraphe 32 de la présente norme, peut être simplifié en adaptant l'étendue des moyens mis en œuvre, la quantité d'informations collectées et la qualité des sources d'information utilisées.

40. Lorsque le client est l'une des personnes visées au paragraphe 38 de la présente norme et qu'il n'y a pas de soupçon de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de recueillir ces informations.

Mesures de vigilance renforcées

41. Lorsqu'au vu de la classification des risques et, le cas échéant, des premiers éléments collectés, le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires lui paraît élevé, le commissaire aux comptes renforce les mesures de vigilance mises en œuvre sur le client, le bénéficiaire effectif et les autres éléments d'information nécessaires. Il peut notamment :

- concernant l'identification et la vérification des éléments d'identification du client :
 - demander un justificatif du domicile actuel du client personne physique ;
 - obtenir les statuts du client ;
 - solliciter directement des documents auprès de tiers, par exemple obtenir un extrait K bis directement auprès du greffe du tribunal de commerce ou un extrait du répertoire national des associations directement auprès de la préfecture ou de la sous-préfecture du siège de l'association concernée et, à Paris, auprès de la préfecture de police ;
- concernant l'identification et la vérification des éléments d'identification du bénéficiaire effectif :
 - effectuer des recherches sur internet ou s'enquérir des activités professionnelles que le bénéficiaire effectif exerce actuellement ;
 - lorsque le client est une personne ou entité tenue de déclarer au registre du commerce et des sociétés les informations relatives au bénéficiaire effectif conformément à l'article L. 561-46 du code monétaire et financier, demander une copie d'un document officiel en cours de validité comportant la photographie du bénéficiaire effectif en plus du recueil des informations contenues dans les registres mentionnés au paragraphe 27 de la présente norme ;
- concernant les autres éléments d'information nécessaires à la connaissance du client, adapter la nature et l'étendue des informations collectées et des analyses menées ;
- demander à consulter des documents originaux ou obtenir des copies certifiées conformes lorsque les originaux ne sont pas accessibles directement, par exemple lorsqu'ils sont détenus à l'étranger.

Obligations de vigilance au cours de la relation d'affaires

Mesures de vigilance sur les opérations que le commissaire aux comptes examine pour les besoins de ses missions ou prestations

Mesures de vigilance

42. Pendant toute la relation d'affaires, le commissaire aux comptes exerce une vigilance constante

sans avoir à réaliser d'investigations spécifiques ayant pour objectif de rechercher des opérations susceptibles de comporter un risque de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme.

Il procède à un examen attentif des opérations, objet des contrôles qu'il met en œuvre pour les besoins de la mission ou de la prestation fournie, en veillant à ce qu'elles soient cohérentes avec les activités professionnelles du client ou de la personne ou entité dont des opérations font l'objet des contrôles.

Selon son appréciation du risque de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme présenté par certaines de ces opérations, il s'enquiert de l'origine et de la destination des fonds concernés par ces opérations.

43. Lorsqu'il a connaissance d'une opération qu'il estime particulièrement complexe ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, il se renseigne sur l'origine et la destination des fonds concernés par l'opération ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

44. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel quant à la cohérence des informations collectées au regard de sa connaissance du client ou de la personne ou entité dont des opérations font l'objet des contrôles.

Mesures de vigilance simplifiées

45. Lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires paraît faible au commissaire aux comptes, les mesures de vigilance peuvent être simplifiées en adaptant la fréquence de mise en œuvre, l'étendue des moyens mis en œuvre, la quantité d'informations collectées et la qualité des sources d'information utilisées.

Mesures de vigilance renforcées

46. Lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires paraît élevé au commissaire aux comptes, ou lorsque le bénéficiaire effectif ou le client, personne physique, est une personne exposée, il applique, en sus des mesures prévues aux paragraphes 42 à 44 de la présente norme, des mesures de vigilance renforcées sur des opérations sélectionnées selon son jugement professionnel parmi celles objet des contrôles qu'il met en œuvre pour les besoins de la mission ou de la prestation.

Ces mesures de vigilance renforcées consistent à se renseigner sur :

- l'objet et la cohérence économique de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie ; et
- l'origine et la destination des fonds.

47. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour apprécier la cohérence des informations collectées au regard de sa connaissance du client ou de la personne ou entité dont des opérations font l'objet des contrôles.

Mesures de vigilance complémentaires dans certains cas particuliers

48. Lorsque le commissaire aux comptes réalise une mission ou une prestation visée au paragraphe 34, il met en œuvre les mesures de vigilance complémentaires prévues par l'article R. 561-20-4 du code monétaire et financier.

Actualisation de l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires et adaptation des mesures de vigilance

49. Pendant toute la relation d'affaires, le commissaire aux comptes recueille, met à jour et analyse les éléments d'information qui lui permettent de conserver une connaissance appropriée et actualisée du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ainsi que de l'objet et de la nature de la mission autre que le contrôle légal ou de la prestation.

La nature et l'étendue des informations collectées ainsi que la fréquence de la mise à jour de ces informations et l'étendue des analyses menées sont adaptés au risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires. Le commissaire aux comptes tient compte également des changements pertinents affectant la situation du client, et le cas échéant, du bénéficiaire effectif, ou affectant la mission autre que le contrôle légal ou la prestation.

En fonction des éléments collectés, il actualise si nécessaire son évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires et adapte en conséquence les mesures de vigilance.

50. Lorsque le commissaire aux comptes a de bonnes raisons de penser que l'identité du client et les éléments d'identification du client et, le cas échéant du bénéficiaire effectif précédemment obtenus ne sont plus exacts ou pertinents, il procède de nouveau à l'identification et à la vérification des éléments d'identification, conformément aux diligences prévues aux paragraphes 19 à 32 de la présente norme.

51. S'il l'estime nécessaire, il demande au représentant légal de la personne ou entité une déclaration confirmant qu'il n'y a pas eu, depuis les derniers éléments collectés, de modification concernant le bénéficiaire effectif et son éventuelle qualification de personne exposée ou, si le client est une personne physique, il lui demande une déclaration confirmant qu'il n'y a pas eu, depuis les derniers éléments collectés, de modification concernant son éventuelle qualification de personne exposée.

52. Lorsque le commissaire aux comptes identifie que le bénéficiaire effectif ou le client, personne physique, est une personne exposée, il met en œuvre la mesure de vigilance complémentaire prévue au paragraphe 33 de la présente norme pour la poursuite de la relation d'affaires.

53. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, au cours de l'exécution de la mission ou de la prestation que son client est une personne physique ou morale, domiciliée, enregistrée ou établie dans un État ou un territoire figurant sur les listes publiées par le Groupe d'action financière ou par la Commission européenne, il met en œuvre les mesures de vigilance complémentaires prévues au paragraphe 34 de la présente norme.

54. Lorsque le commissaire aux comptes n'est plus en mesure d'identifier le client ou, le cas échéant, le bénéficiaire effectif, ou de vérifier leurs éléments d'identification ou de recueillir, mettre à jour et analyser les éléments relatifs à la connaissance de l'objet et de la nature de la mission autre que le contrôle légal ou de la prestation, il met un terme à la relation d'affaires. Ces circonstances constituent un motif légitime de démission au sens du code de déontologie.

En outre, s'il se trouve dans les conditions prévues au paragraphe 60 de la présente norme, il procède à la déclaration à TRACFIN.

55. Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux dispositions du paragraphe 54 de la présente norme lorsque sa prestation se rattache à une procédure juridictionnelle, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, et lorsqu'il donne des consultations juridiques.

Obligations de vigilance avant d'accepter de fournir une prestation à un client occasionnel

56. Le commissaire aux comptes s'enquiert auprès du client occasionnel de la nature de l'opération ou des opérations concernées par la prestation envisagée ainsi que de l'objet et de la nature de cette prestation.

57. Le commissaire aux comptes identifie le client occasionnel et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif et vérifie leurs éléments d'identification lorsque la prestation envisagée concerne une opération ou des opérations liées réalisées ou envisagées par le client occasionnel :

- d'un montant qui excède 15 000 euros ; ou
- présentant les caractéristiques visées au paragraphe 60 de la présente norme.

À ce titre, le commissaire aux comptes met en œuvre les mesures de vigilance définies aux paragraphes 19 à 31 et 33 à 34 de la présente norme.

Il renforce ces mesures lorsque l'opération ou les opérations liées :

- excèdent 15 000 euros et que le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme présenté par l'opération ou les opérations liées lui paraît élevé ; ou
- présentent les caractéristiques visées au paragraphe 60 de la présente norme.

Il peut notamment :

- concernant l'identification et la vérification des éléments d'identification du client occasionnel :
 - demander un justificatif du domicile actuel du client personne physique ;
 - obtenir les statuts ;
 - solliciter directement des documents auprès de tiers, par exemple obtenir un extrait K bis directement auprès du greffe du tribunal de commerce ou un extrait du répertoire national des associations directement auprès de la préfecture ou de la sous-préfecture du siège de l'association concernée et, à Paris, auprès de la préfecture de police ;
- concernant l'identification et la vérification des éléments d'identification du bénéficiaire effectif :
 - effectuer des recherches sur internet ou s'enquérir des activités professionnelles que le bénéficiaire effectif exerce actuellement ;
 - lorsque le client est une personne ou entité tenue de déclarer au registre du commerce et des sociétés les informations relatives au bénéficiaire effectif conformément à l'article L. 561-46 du code monétaire et financier demander une copie d'un document officiel en cours de validité comportant la photographie du bénéficiaire effectif en plus du recueil des informations contenues dans les registres mentionnés au paragraphe 27 de la présente norme ;
- demander à consulter des documents originaux ou obtenir des copies certifiées conformes lorsque les originaux ne sont pas accessibles directement, par exemple lorsqu'ils sont détenus à l'étranger.

58. Lorsqu'à l'issue de ces diligences, le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'identifier le client occasionnel ou, le cas échéant, le bénéficiaire effectif ou de vérifier leurs éléments d'identification, il n'accepte pas de fournir la prestation.

En outre, s'il se trouve dans les conditions prévues au paragraphe 60 de la présente norme, il procède à la déclaration à TRACFIN.

59. Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux dispositions du paragraphe 58 de la présente norme lorsque sa prestation se rattache à une procédure juridictionnelle, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, et lorsqu'il donne des consultations juridiques.

Obligations de déclaration à TRACFIN

60. 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 passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou sont liées au financement du terrorisme.

Par dérogation à l'alinéa précédent, il déclare à TRACFIN les sommes ou opérations dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, lorsqu'il est en présence d'au moins un critère défini à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier.

Les sommes et opérations susvisées supposent le constat d'un flux passé, présent ou à venir et excluent les charges et produits calculés.

Les tentatives de telles opérations font également l'objet d'une déclaration à TRACFIN. Une tentative se caractérise par un commencement d'exécution.

Ces opérations ou sommes ont pu être identifiées par le commissaire aux comptes dans le cadre des mesures de vigilance mises en œuvre sur les opérations ou en dehors de ses obligations de vigilance, au cours de ses missions ou des prestations fournies.

Modalités de déclaration

61. Le commissaire aux comptes s'acquitte personnellement de la déclaration à TRACFIN, quelles que soient les modalités de son exercice professionnel. En cas de pluralité de commissaires aux comptes signataires, chacun établit une déclaration à TRACFIN, qu'ils appartiennent ou non à une même structure d'exercice du commissariat aux comptes.

62. Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale, son dirigeant peut, dans des cas exceptionnels, en raison notamment de l'urgence, prendre l'initiative d'effectuer lui-même la déclaration à TRACFIN. Cette déclaration est confirmée, dans les meilleurs délais, par le ou les commissaires aux comptes signataires.

63. La déclaration à TRACFIN est établie par écrit. Elle est effectuée :

- soit par voie électronique sur la plateforme Ermès accessible à partir du site internet de TRACFIN ;
- soit au moyen d'un formulaire à télécharger sur le site internet de TRACFIN, dont le contenu est dactylographié et signé.

Dans des cas exceptionnels, le commissaire aux comptes peut réaliser sa déclaration verbalement lors d'une réunion avec un agent de TRACFIN au cours de laquelle il remet les pièces ou documents justificatifs utiles venant à son appui.

64. Dans tous les cas, la déclaration à TRACFIN comporte les indications prévues au III de l'article R. 561-31 du code monétaire et financier :

- la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification et les coordonnées professionnelles du commissaire aux comptes réalisant la déclaration ;
- le cas de déclaration par référence aux cas mentionnés à l'article L. 561-15 du code monétaire et financier, visés au paragraphe 60 de la présente norme ;
- les éléments d'identification du client en la possession du commissaire aux comptes, notamment la forme juridique du client et son secteur d'activité lorsqu'il s'agit d'une personne morale, son activité professionnelle et les éléments de son patrimoine lorsqu'il s'agit d'une personne physique ;
- l'objet et la nature de la mission mise en œuvre ou de la prestation fournie ;

- le descriptif de l'opération concernée et, le cas échéant, les éléments d'identification de la personne bénéficiant de l'opération qui fait l'objet de la déclaration ;
- les éléments d'analyse qui ont conduit le commissaire aux comptes à effectuer la déclaration ;
- lorsque l'opération n'a pas encore été exécutée, son délai d'exécution ;
- les pièces ou documents justificatifs utiles.

65. Lorsqu'une déclaration ne satisfait pas à la forme et aux exigences de contenu définies par la réglementation, et à défaut de régularisation dans le délai d'un mois imparti par TRACFIN, elle est irrecevable. Cette irrecevabilité emporte toutes les conséquences juridiques du défaut de dépôt d'une déclaration de soupçon.

66. Lorsqu'il a effectué une déclaration, le commissaire aux comptes porte, sans délai, à la connaissance de TRACFIN toute information de nature à infirmer, conforter ou modifier les éléments contenus dans cette déclaration.

Confidentialité et secret professionnel

67. La déclaration à TRACFIN est confidentielle.

Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du code monétaire et financier, de porter à la connaissance du client ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration et de donner des informations sur les suites qui ont été réservées à cette déclaration.

Cette interdiction ne s'applique pas à la relation entre le commissaire aux comptes et le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut, ni ne doit révéler à l'autorité judiciaire ou aux officiers de police judiciaire agissant sur délégation l'existence et le contenu d'une déclaration à TRACFIN.

Relation avec TRACFIN

68. Le commissaire aux comptes est tenu de répondre à toute demande émanant de TRACFIN, dans les délais fixés par celui-ci.

Information au sein du même réseau ou de la même structure d'exercice professionnel

69. Par dérogation au principe de confidentialité et de secret professionnel, et sauf opposition de TRACFIN, les commissaires aux comptes, experts-comptables, salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable et membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier qui appartiennent au même réseau ou à une même structure d'exercice professionnel, s'informent au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel de l'existence et du contenu de la déclaration lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- les informations ne sont échangées qu'entre personnes d'un même réseau ou d'une même structure d'exercice professionnel soumises à l'obligation de déclaration à TRACFIN ;
- les informations divulguées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice du commissariat aux comptes, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et seront exclusivement utilisées à cette fin ;
- les informations sont divulguées à une personne ou un établissement situé en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne, dans un État partie à l'espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des obligations équivalentes en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ;

- le traitement des informations réalisé dans le pays mentionné ci-dessus garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des libertés et droits fondamentaux des personnes conformément aux articles 122 et 123 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978.

Information en cas d'intervention pour un même client ou client occasionnel et dans une même opération ou en cas de connaissance pour un même client ou client occasionnel d'une même opération

70. Par dérogation au principe de confidentialité et de secret professionnel, les commissaires aux comptes, les experts-comptables, les salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable, les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, les caisses des règlements pécuniaires des avocats visés au 18° du même article et les greffiers des tribunaux de commerce peuvent, lorsqu'ils interviennent pour un même client ou un même client occasionnel et dans une même opération ou lorsqu'ils ont connaissance, pour un même client ou client occasionnel, d'une même opération, s'informer mutuellement, et par tout moyen sécurisé, de l'existence et du contenu de la déclaration à TRACFIN. Ces échanges d'informations ne sont autorisés qu'entre les personnes visées ci-avant, si les conditions suivantes sont réunies :

- les personnes mentionnées ci-avant sont situées en France, dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- lorsque l'échange d'informations implique des personnes qui ne sont pas situées en France, celles-ci sont soumises à des obligations équivalentes en matière de secret professionnel ;
- les informations échangées sont utilisées exclusivement à des fins de prévention du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme ;
- le traitement des informations communiquées, lorsqu'il est réalisé dans un pays tiers, garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des libertés et droits fondamentaux des personnes, conformément aux articles 122 et 123 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978.

Mesures spécifiques

71. En application des articles L. 561-16 et L. 561-24 du code monétaire et financier, dans le cadre d'une mission ou d'une prestation, le commissaire aux comptes s'abstient d'effectuer toute opération - notamment recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs - portant sur des sommes dont il 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 sont liées au financement du terrorisme jusqu'à ce qu'il l'ait déclarée à TRACFIN. Il ne peut alors procéder à la réalisation de l'opération que si TRACFIN n'a pas notifié d'opposition, ou si au terme du délai d'opposition notifié par TRACFIN, aucune décision du président du tribunal de grande instance de Paris ne lui est parvenue.

72. Lorsqu'une opération devant faire l'objet d'une déclaration à TRACFIN a déjà été réalisée, soit parce qu'il a été impossible de surseoir à son exécution, soit que son report aurait pu faire obstacle à des investigations portant sur une opération suspectée de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme, soit qu'il est apparu postérieurement à sa réalisation qu'elle était soumise à cette déclaration, le commissaire aux comptes en informe TRACFIN sans délai au moyen d'une déclaration de soupçon.

Obligations de conservation des documents et informations

73. Le commissaire aux comptes conserve dans ses dossiers les documents et informations, quel qu'en soit le support, permettant de justifier des mesures de vigilance mises en œuvre et de leur adéquation au risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme.

74. Le commissaire aux comptes conserve pendant cinq ans à compter de la fin du mandat de commissariat aux comptes, de la mission ou de la prestation :

- les documents et informations relatifs à l'identification et à la vérification des éléments d'identification du client, ou du client occasionnel, et le cas échéant, du bénéficiaire effectif ;
- les autres éléments d'information nécessaires ; ainsi que
- les documents et informations relatifs aux mesures de vigilance mises en œuvre.

Lorsque le commissaire aux comptes intervient dans le cadre d'un mandat de commissariat aux comptes, les documents concernent les trois ou six exercices du mandat.

Il conserve également, pendant cinq ans à compter de la fin de la mission de contrôle légal, d'une autre mission ou de la prestation, les documents et informations relatifs aux opérations, et plus particulièrement les documents consignant les caractéristiques des opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite.

75. Les déclarations à TRACFIN, les pièces jointes, ainsi que les réponses à son droit de communication, sont conservées en dehors des dossiers en raison de leur caractère confidentiel, pendant cinq ans à compter de leur envoi.

Liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République

76. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations portant sur des sommes dont il sait qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an, ou qui sont liées au financement du terrorisme, ou lorsqu'il a connaissance de sommes ou opérations dont il sait qu'elles proviennent d'une fraude fiscale en présence d'au moins un critère défini à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier :

- il procède à une déclaration à TRACFIN ; et
- dans les cas où il est soumis à l'obligation de révélation des faits délictueux, il 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.

77. 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 sont liées au financement du terrorisme, ou que des sommes ou opérations proviennent d'une fraude fiscale en présence d'au moins un critère défini à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier, 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 ou des irrégularités.

78. Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de l'exécution de la mission ou de la prestation fournie 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.