


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

 diffusion publique

Cette norme d'exercice professionnel (NEP 702) a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0133 du 8 juin 2017. Elle est applicable aux rapports de certification des comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public pour les exercices ouverts à compter du 30 juillet 2016.

1. Introduction

1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.
2. La justification des appréciations doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes.
3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport 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.

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

4. 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 explicitation de celles-ci et, ce faisant, en une motivation de l'opinion émise.
5. 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.
6. 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.

7. 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.

8. 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.

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

9. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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'explicitier, 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.

8. 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'explique 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'explicitier d'autres appréciations eu égard à l'impossibilité de certifier.

Documents liés

[NI I. Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés \(nov 2017\).](#)

[NI I. Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés \(décembre 2018\).](#)

[NI I. Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés \(décembre 2021\).](#)