

COMMUNIQUE DE LA CNCC

Disparition du concept de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Référence aux normes ou à la doctrine pour les services autres que la certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes à la demande de l'entité¹

La réforme de l'audit a entraîné la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Après la réforme, est autorisé tout ce qui n'est pas interdit.

Les neuf NEP DDL sont par conséquent caduques depuis le 17 juin 2016.

A quelles normes/doctrine faire référence à partir du 17 juin 2016 pour les services autres que la certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes à la demande de l'entité ?

Il convient de distinguer les situations selon que le commissaire aux comptes peut se référer pour ses interventions à certaines normes et/ou à la doctrine de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou qu'il n'existe ni norme ni doctrine applicable.

1. Audit et examen limité

L'audit et l'examen limité sont respectivement normés :

- par les normes d'audit des comptes « mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes » (NEP 200 à 730),
- par la norme d'examen limité « en application de dispositions légales ou réglementaires » (NEP 2410).

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes considère que les normes précitées, prévues pour la mission légale, peuvent être utilisées pour des interventions d'audit ou d'examen limité non prévues par la loi effectuées à la demande de l'entité, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes et à la justification des appréciations (NEP 700 et NEP 705).

¹ Ce communiqué ne concerne pas les services autres que la certification des comptes requis par les textes légaux et réglementaires.

Les modalités pratiques des audits et des examens limités réalisés à la demande de l'entité sont précisées dans les deux avis techniques ci-joints (annexes 1 et 2).

Les avis techniques relevant de la doctrine professionnelle, la référence dans les rapports d'audit et d'examen limité sera la suivante :

« Nous avons effectué notre audit/examen limité selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention ».

2. Attestations, procédures convenues, vérification des informations RSE par l'OTI

Pour les attestations et les procédures convenues, les modalités pratiques de réalisation de ces interventions sont précisées dans les avis techniques ci-joints (annexes 3 et 4).

En ce qui concerne les prestations relatives aux informations sociales et environnementales, l'avis technique *Vérification des informations RSE par l'OTI* publié en novembre 2015 va faire l'objet d'une mise à jour.

Les avis techniques relevant de la doctrine professionnelle, la référence dans les rapports sera la suivante :

« Nos travaux ont été effectués selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention ».

3. Autres services fournis à la demande de l'entité

Pour les autres services non interdits fournis à la demande de l'entité, en l'absence de normes d'exercice professionnel ou de doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes applicable à l'intervention considérée, le commissaire aux comptes se référera aux « diligences qu'il a estimé nécessaires ».

Est-il possible de faire référence à une norme internationale ?

Lorsqu'il existe une/des norme(s) internationale(s) applicable(s) à l'intervention et que le commissaire aux comptes décide de faire référence à cette/ces norme(s) dans son rapport en lieu et place du référentiel français, il met en œuvre les dispositions de cette/ces norme(s) et respecte les autres conditions requises pour son (leur) application². Il établit son rapport selon les dispositions prévues par cette/ces norme(s).

² En particulier les dispositions de la norme ISQC 1 (International standard on quality control), selon la norme considérée.

ANNEXES

ANNEXE 1 Avis technique - Audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

ANNEXE 2 Avis technique - Examen limité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

ANNEXE 3 Avis technique – Attestations entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

ANNEXE 4 Avis technique – Procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

ANNEXE 1 - Avis technique - Audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

Audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

INTRODUCTION

Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de délivrer des rapports d'audit d'informations financières pour répondre à des besoins spécifiques. Selon ces besoins spécifiques, ces informations financières peuvent être celles de l'entité elle-même ou celles d'autres entités.

Le commissaire aux comptes³ peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce, la prestation fournie n'entre pas dans les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis dans le code de déontologie et, s'agissant d'entités d'intérêt public, dans les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

Une entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'audit lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel le commissaire aux comptes formule une opinion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites inhérentes à l'audit, qualifiée par convention d'« assurance raisonnable », que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le présent avis technique a pour objet de définir :

- les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser l'audit demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet audit.

1. CONDITIONS REQUISES ET ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Le rapport d'audit ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

³ Le présent avis technique ne traite pas des services éventuellement fournis par le réseau auquel appartient le commissaire aux comptes.

Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés ou combinés ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés ou combinés ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments des comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

Lorsque l'audit demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit.

Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'audit sont compatibles avec

les dispositions du code de déontologie de la profession et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les services autres que la certification des comptes non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.

Le commissaire aux comptes vérifie que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'audit, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

Dans tous les cas, il peut refuser l'intervention.

2. TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification des comptes, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes annuels et consolidés et à la justification des appréciations (NEP 700 et NEP 705).

Lorsque l'audit demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique ces normes au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'audit à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur son opinion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'audit est susceptible d'être influencé.

Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'audit sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit.

Le commissaire aux comptes vérifie que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce.

3. FORMULATION DE L'OPINION

A l'issue de son audit, le commissaire aux comptes formule son opinion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

Lorsque l'audit porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle telle que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare si à son avis ces comptes présentent, ou non, sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine, la situation financière, le résultat des opérations de l'entité ou du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

Dans les autres cas, et notamment lorsque l'audit porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, il déclare si à son avis les informations financières ont été établies, ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel indiqué ou aux critères définis.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une opinion favorable sans réserve ;
- ou une opinion favorable avec réserve ;
- ou une opinion défavorable ;
- ou une impossibilité de formuler une opinion.

Opinion favorable sans réserve

Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable, sans réserve, lorsque l'audit des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Opinion favorable avec réserve

Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les informations financières des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;

- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes précise dans ce cas les motifs de la réserve pour désaccord. Il quantifie au mieux les incidences des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion ;
- que les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Opinion défavorable

Le commissaire aux comptes formule une opinion défavorable :

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :
- soit les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent pas être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes précise les motifs de l'opinion défavorable. Il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les informations financières des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

Impossibilité de formuler une opinion

Le commissaire aux comptes exprime son impossibilité de formuler une opinion :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion, et que :
- soit les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes exprime également une impossibilité de formuler une opinion lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

Observations

Lorsqu'il émet une opinion favorable sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ou dans les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct, inséré après l'opinion.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

4. FORME DU RAPPORT DELIVRE

Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'audit ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une opinion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'audit ;
- l'opinion du commissaire aux comptes exprimée par rapport au référentiel comptable ou aux critères retenus pour la préparation des informations financières qui font l'objet du rapport ;

- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

5. CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;
- de leur en communiquer une copie.

6. EXEMPLES DE RAPPORT D'AUDIT

6.1 Cas applicable à des comptes complets établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle.

Les comptes faisant l'objet de ce type de rapport sont des comptes complets, i.e. :

- des comptes individuels ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques

préparés selon :

- le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés/combinés du groupe ;
- ou un référentiel comptable reconnu (i.e. référentiel conçu pour donner une image fidèle, e.g. IFRS, US GAAP, Japan GAAP, UK GAAP, ..) autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe.

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ces comptes comprennent l'ensemble des états prévus par le référentiel comptable.

Par convention et par souci de simplification, seul le terme « **comptes** » est utilisé ci-après. Il conviendra, par conséquent, d'adapter ce terme selon les circonstances.

Rapport d'audit du commissaire aux comptes sur les « comptes » ... (à préciser) (sans réserve)

Exercice clos le [date de clôture] ou Période [du ... au ...]

Au ... [Représentant légal de l'entité]⁴,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [Nom de l'entité] et en réponse à votre demande [dans le cadre de ... (préciser le contexte)]⁵, nous avons effectué un audit des « comptes » de [celle-ci ou Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] relatifs à [l'exercice clos le ... (préciser la date de clôture) ou la période ... (préciser du ... au ...)], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

[Le cas échéant] Nous précisons que [Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] établissant pour la première fois des « comptes » au [... N], les informations relatives à la période [du ... au ... N-1] présentées à titre comparatif n'ont pas fait l'objet d'un audit⁶.

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de la direction et, n'étant pas destinés à être adressés aux [actionnaires ou associés ou ...], n'ont pas fait l'objet d'un arrêté par [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

[Ou bien]

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de⁷ [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

Nous avons effectué notre audit **selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention** ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les « comptes » ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les « comptes ». Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des « comptes ». Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

A notre avis, les « comptes » présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs et au regard [des règles et principes comptables français ou du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou ... (autre référentiel conçu pour donner une image fidèle)], le patrimoine et la situation financière de l'entité⁸ au [date de clôture ou date de fin

⁴ Lorsque le rapport est adressé à l'organe délibérant : [Aux ... (préciser les membres de l'organe délibérant : les actionnaires, les associés, ...)]

⁵ Mention optionnelle

⁶ A adapter en fonction des circonstances (premiers comptes consolidés, ...)

⁷ Terminologie à adapter selon le rôle tenu par l'organe compétent au regard de ces comptes : arrêtés, examinés,...

⁸ Préciser : la société, l'association, A adapter si nécessaire par : [l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ou l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans le périmètre d'activité défini pour les besoins de ... (à compléter)]

de période], ainsi que le résultat de ses opérations pour **[l'exercice écoulé ou la période écoulée]**.

⁹Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note **XXX** de l'annexe qui expose [... (*à compléter*)].

¹⁰Paragraphe optionnel

Lieu, date et signature¹¹

⁹ En cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation [paragraphe obligatoire], dans les autres cas [si le commissaire aux comptes juge utile de formuler une observation]

¹⁰ Le paragraphe suivant peut être inséré si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion du rapport : « *Ce rapport est établi à votre attention dans le contexte décrit ci-avant (si le contexte est précisé dans le paragraphe d'introduction) et ne doit pas être utilisé, diffusé ou cité à d'autres fins.* »

¹¹ Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;
- de leur en communiquer une copie.

6.2 Cas applicable à des comptes complets établis selon un référentiel « ad hoc » ou des comptes résumés ou des états comptables ou des éléments de comptes.

Les comptes faisant l'objet de ce type de rapport sont :

- des comptes complets (i.e. des comptes annuels ou des comptes consolidés ou combinés, ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques) établis selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées ;
- des comptes résumés établis selon IAS 34 ou la recommandation CNC 99R01 (comptes intermédiaires) ou d'autres référentiels ;
- des états comptables ;
- des éléments de comptes.

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ces comptes, états comptables, éléments de comptes, comprennent des notes explicatives décrivant les règles et méthodes comptables ainsi que les principes d'élaboration retenus.

Par convention et par souci de simplification, seul le terme « **comptes** » est utilisé ci-après. Il conviendra, par conséquent, d'adapter ce terme selon les circonstances.

Rapport d'audit du commissaire aux comptes sur les « comptes » ... (à préciser) (sans réserve)

Exercice clos le [date de clôture] ou Période [du ... au ...]

Au ... [Représentant légal de l'entité]¹²,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [Nom de l'entité] et en réponse à votre demande [dans le cadre de ... (préciser le contexte)]¹³, nous avons effectué un audit des « comptes » de [celle-ci ou Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] relatifs à [l'exercice clos le ... (préciser la date de clôture) ou la période ... (préciser du ... au ...)], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

[Le cas échéant] Nous précisons que [Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'audit] établissant pour la première fois des « comptes » au [... N], les informations relatives à la période [du ... au ... N-1] présentées à titre comparatif n'ont pas fait l'objet d'un audit.¹⁴

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de la direction et, n'étant pas destinés à être adressés aux [actionnaires ou associés ou ...], n'ont pas fait l'objet d'un arrêté par [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

[Ou bien]

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de¹⁵ [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces « comptes ».

Nous avons effectué notre audit **selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention** ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les « comptes » ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les « comptes ». Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des « comptes ». Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

A notre avis, les « comptes » ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [... (à préciser¹⁶)].

¹² Lorsque le rapport est adressé à l'organe délibérant : [Aux ... (préciser les membres de l'organe délibérant : les actionnaires, les associés, ...)]

¹³ Mention optionnelle

¹⁴ A adapter en fonction des circonstances (premiers comptes consolidés, ...)

¹⁵ Terminologie à adapter selon le rôle tenu par l'organe compétent au regard de ces comptes : arrêtés, examinés,...

¹⁶ Par exemple : aux principes d'évaluation et de comptabilisation tels que décrits dans l'annexe aux comptes/ aux critères convenus tels que décrits dans l'annexe aux comptes/ à la norme IAS 34 – norme du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne relative à l'information financière intermédiaire.

¹⁷ Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note **XXX** de l'annexe qui précise que les « **comptes** » ont été établis dans le contexte de [... *(préciser le contexte)*] et, en conséquence, ne constituent pas des comptes complets au regard [des règles et principes comptables français ou du référentiel IFRS tel qu'adopté par l'Union européenne ou ... *(autre référentiel conçu pour donner une image fidèle)*]. Au regard de ce référentiel, seuls des comptes complets comportant un bilan, un compte de résultat avec une information comparative, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes aux états financiers peuvent présenter sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine et la situation financière de l'entité¹⁸, ainsi que le résultat de ses opérations.

¹⁹ Paragraphe optionnel

*Lieu, date et signature*²⁰

¹⁷ Si le commissaire aux comptes juge utile de faire une observation. Paragraphe à adapter dans le cas où l'entité n'a pas appliqué l'ensemble des dispositions du référentiel de référence (à supprimer éventuellement s'il s'agit de comptes intermédiaires établis selon la norme IAS 34 ou la recommandation CNC 99R01). En outre, il convient de rappeler qu'un paragraphe d'observation renvoyant à la note concernée de l'annexe est obligatoire en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

¹⁸ Préciser : la société, l'association, ... A adapter si nécessaire par : [l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ou l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans le périmètre d'activité défini pour les besoins de ... *(à compléter)*]

¹⁹ Lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, le commissaire aux comptes formule toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport. Le paragraphe suivant peut ainsi être inséré si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion du rapport : « *Ce rapport est établi à votre attention dans le contexte décrit ci-avant (si le contexte est précisé dans le paragraphe d'introduction) et ne doit pas être utilisé, diffusé ou cité à d'autres fins* »

²⁰ Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;
- de leur en communiquer une copie.

ANNEXE 2 - Avis technique - Examen limité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

Avis technique - Examen limité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

INTRODUCTION

Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de réaliser des rapports d'examen limité d'informations financières pour répondre à des besoins spécifiques. Selon ces besoins spécifiques, ces informations financières peuvent être celles de l'entité elle-même ou celles d'autres entités.

Le commissaire aux comptes²¹ peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce, la prestation fournie n'entre pas dans les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis dans le code de déontologie et, s'agissant d'entité d'intérêt public, dans les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

Une entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'examen limité lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel le commissaire aux comptes formule une conclusion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir une « assurance modérée », c'est-à-dire une assurance moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes, que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le présent avis technique a pour objet de définir :

- les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser l'examen limité demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet examen limité.

²¹ Le présent avis technique ne traite pas des services éventuellement fournis par le réseau auquel appartient le commissaire aux comptes.

1. CONDITIONS REQUISES ET ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Le rapport d'examen limité ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes.

Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis pour un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité, mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments de comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

Lorsque l'examen limité demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'examen limité sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les services autres que la certification des comptes non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.

Le commissaire aux comptes vérifie que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'examen limité, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

Dans tous les cas, il peut refuser l'intervention.

2. TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires (NEP 2410), à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes.

Lorsque l'examen limité demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique cette norme au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'examen limité à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur sa conclusion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'examen limité est susceptible d'être influencé.

Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir

l'assurance modérée que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'examen limité sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

Le commissaire aux comptes vérifie que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec :

- les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- les comptes intermédiaires dont l'examen limité par le commissaire aux comptes est réalisé en application de dispositions légales ou réglementaires.

3. FORMULATION DE LA CONCLUSION

A l'issue de son examen limité, le commissaire aux comptes formule sa conclusion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

Lorsque l'examen limité porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle tel que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare si à l'issue de son examen limité, il a ou n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le fait que les comptes présentent sincèrement le patrimoine, la situation financière ou le résultat des opérations, de l'entité, du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

Dans les autres cas, il déclare si, à l'issue de son examen limité, il a ou n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la conformité des informations financières au référentiel indiqué ou aux critères définis.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une conclusion sans réserve ;
- ou une conclusion avec réserve ;
- ou une conclusion défavorable ;
- ou une impossibilité de conclure.

Conclusion sans réserve

Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Conclusion avec réserve

Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :

- lorsqu'il a identifié au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ;
et que :
- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Conclusion défavorable

Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

- lorsqu'il a détecté au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
et que :
- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Impossibilité de conclure

Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ;
et que :
- les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes formule également une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

Observations

Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ou les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après la conclusion.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

4. FORME DU RAPPORT DELIVRE

Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'examen limité ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une conclusion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'examen limité ;
- la conclusion du commissaire aux comptes exprimée par rapport au référentiel comptable ou aux critères retenus pour la préparation des informations financières qui font l'objet du rapport ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;

- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

5. CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ;
- de leur en communiquer une copie.

6 EXEMPLES DE RAPPORT D'EXAMEN LIMITE

6.1 Cas applicable à des comptes complets établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle.

Les comptes faisant l'objet de ce type de rapport sont des comptes complets, i.e. :

- des comptes individuels ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques

préparés selon :

- le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés/ combinés du groupe ;
- ou un référentiel comptable reconnu (i.e. référentiel conçu pour donner une image fidèle, e.g. IFRS, US GAAP, Japan GAAP, UK GAAP, ..) autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe.

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ces comptes comprennent l'ensemble des états prévus par le référentiel comptable.

Par convention et par souci de simplification, seul le terme « **comptes** » est utilisé ci-après. Il conviendra, par conséquent, d'adapter ce terme selon les circonstances.

**Rapport d'examen limité du commissaire aux comptes sur les « comptes » ... (à préciser)
(sans réserve)**

Exercice clos le [date de clôture] ou Période [du ... au ...]

Au ... [Représentant légal de l'entité]²²,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [Nom de l'entité] et en réponse à votre demande [dans le cadre de ... (préciser le contexte)]²³, nous avons effectué un examen limité des « comptes » de [celle-ci ou Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'examen limité] relatifs à [l'exercice clos le ... (préciser la date de clôture) ou la période ... (préciser du ... au ...)], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

[Le cas échéant] Nous précisons que [Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'examen limité] établissant pour la première fois des « comptes » au [... N], les informations relatives à la période [du ... au ... N-1] présentées à titre comparatif n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité²⁴.

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de la direction et, n'étant pas destinés à être adressés aux [actionnaires ou associés ou ...], n'ont pas fait l'objet d'un arrêté par [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces « comptes ».

[Ou bien]

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de²⁵ [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces « comptes ».

Nous avons effectué notre examen limité **selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention**. Un examen limité consiste essentiellement à s'entretenir avec les membres de la direction en charge des aspects comptables et financiers et à mettre en œuvre des procédures analytiques. Ces travaux sont moins étendus que ceux requis pour un audit effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. En conséquence, l'assurance que les « comptes », pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives obtenue dans le cadre d'un examen limité est une assurance modérée, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit.

²² Lorsque le rapport est adressé à l'organe délibérant : [Aux ... (préciser les membres de l'organe délibérant : les actionnaires, les associés, ...)]

²³ Mention optionnelle

²⁴ A adapter en fonction des circonstances (premiers comptes consolidés, ...)

²⁵ Terminologie à adapter selon le rôle tenu par l'organe compétent au regard de ses comptes : arrêtés, examinés,...

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause, au regard **[des règles et principes comptables français ou du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou ... (autre référentiel conçu pour donner une image fidèle)]**, le fait que les « **comptes** » présentent sincèrement le patrimoine et la situation financière de **l'entité**²⁶ au **[date de clôture ou date de fin de période]**, ainsi que le résultat de ses opérations pour **[l'exercice écoulé ou la période écoulée]**.

²⁷ Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note **XXX** de l'annexe qui expose **[... (à compléter)]**.

²⁸ Paragraphe optionnel

*Lieu, date et signature*²⁹

²⁶ Préciser : la société, l'association, A adapter si nécessaire par : [l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation *ou* de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans le périmètre d'activité défini pour les besoins de ... (à compléter)]

²⁷ En cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation [paragraphe obligatoire], dans les autres cas [si le commissaire aux comptes juge utile de formuler une observation]

²⁸ Le paragraphe suivant peut être inséré si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion du rapport : « *Ce rapport est établi à votre attention dans le contexte décrit ci-avant (si le contexte est précisé dans le paragraphe d'introduction) et ne doit pas être utilisé, diffusé ou cité à d'autres fins* ».

²⁹ Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ;
- de leur en communiquer une copie.

6.2 Cas applicable à des comptes complets établis selon un référentiel « ad hoc » ou des comptes résumés ou des états comptables ou des éléments de comptes.

Les comptes faisant l'objet de ce type de rapport sont :

- des comptes complets (i.e. des comptes annuels ou des comptes consolidés ou combinés, ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques) établis selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées ;
- des comptes résumés établis selon IAS 34 ou la recommandation CNC 99R01 (comptes intermédiaires) ou d'autres référentiels ;
- des états comptables ;
- des éléments de comptes ;

Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

Ces comptes, états comptables, éléments de comptes, comprennent des notes explicatives décrivant les règles et méthodes comptables ainsi que les principes d'élaboration retenus.

Par convention et par souci de simplification, seul le terme « **comptes** » est utilisé ci-après. Il conviendra, par conséquent, d'adapter ce terme selon les circonstances.

**Rapport d'examen limité du commissaire aux comptes sur les « comptes » ... (à préciser)
(sans réserve)**

Exercice clos le [date de clôture] ou Période [du ... au ...]

Au ... [Représentant légal de l'entité]³⁰,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [Nom de l'entité] et en réponse à votre demande [dans le cadre de ... (préciser le contexte)]³¹, nous avons effectué un examen limité des « comptes » de [celle-ci ou Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'examen limité] relatifs à [l'exercice clos le ... (préciser la date de clôture) ou la période ... (préciser du ... au ...)], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

[Le cas échéant] Nous précisons que [Nom de l'entité dont les comptes font l'objet de l'examen limité] établissant pour la première fois des « comptes » au [... N], les informations relatives à la période [du ... au ... N-1] présentées à titre comparatif n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité³².

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de la direction et, n'étant pas destinés à être adressés aux [actionnaires ou associés ou ...], n'ont pas fait l'objet d'un arrêté par [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces « comptes ».

[Ou bien]

Ces « comptes » ont été établis sous la responsabilité de³³ [... (préciser l'organe compétent)]. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces « comptes ».

Nous avons effectué notre examen limité selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention. Un examen limité consiste essentiellement à s'entretenir avec les membres de la direction en charge des aspects comptables et financiers et à mettre en œuvre des procédures analytiques. Ces travaux sont moins étendus que ceux requis pour un audit effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. En conséquence, l'assurance que les « comptes », pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives obtenue dans le cadre d'un examen limité est une assurance modérée, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit.

³⁰ Lorsque le rapport est adressé à l'organe délibérant : [Aux ... (préciser les membres de l'organe délibérant : les actionnaires, les associés, ...)]

³¹ Mention optionnelle

³² A adapter en fonction des circonstances (premiers comptes consolidés, ...)

³³ Terminologie à adapter selon le rôle tenu par l'organe compétent au regard de ses comptes : arrêtés, examinés,...

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la conformité des « **comptes** » avec [... (*à préciser*³⁴)].

³⁵Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note **XXX** de l'annexe qui précise que les « **comptes** » ont été établis dans le contexte de [... (*préciser le contexte*)] et, en conséquence, ne constituent pas des comptes complets au regard [des règles et principes comptables français ou du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou ... (*autre référentiel conçu pour donner une image fidèle*)]. Au regard de ce référentiel, seuls des comptes complets comportant un bilan, un compte de résultat avec une information comparative, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes aux états financiers peuvent présenter sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine et la situation financière de l'entité³⁶, ainsi que le résultat de ses opérations.

³⁷Paragraphe optionnel

*Lieu, date et signature*³⁸

³⁴ Par exemple : les principes d'évaluation et de comptabilisation tels que décrits dans l'annexe aux comptes/ les critères convenus tels que décrits dans l'annexe aux comptes/ la norme IAS 34 – norme du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne relative à l'information financière intermédiaire.

³⁵ Si le commissaire aux comptes juge utile de faire une observation. Paragraphe à adapter dans le cas où l'entité n'a pas appliqué l'ensemble des dispositions du référentiel de référence (à supprimer éventuellement s'il s'agit de comptes intermédiaires établis selon la norme IAS 34 ou la recommandation CNC 99R01). En outre, il convient de rappeler qu'un paragraphe d'observation renvoyant à la note concernée de l'annexe est obligatoire en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

³⁶ Préciser : la société, l'association, A adapter si nécessaire par : [l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ou l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans le périmètre d'activité défini pour les besoins de ... (*à compléter*)].

³⁷ Lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, le commissaire aux comptes formule toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport. Le paragraphe suivant peut ainsi être inséré si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion du rapport : « *Ce rapport est établi à votre attention dans le contexte décrit ci-avant (si le contexte est précisé dans le paragraphe d'introduction) et ne doit pas être utilisé, diffusé ou cité à d'autres fins* ».

³⁸ Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ;
- de leur en communiquer une copie.

ANNEXE 3 Avis technique – Attestations entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

Avis technique - Attestations entrant dans le cadre des services autres que de certification des comptes fournis à la demande de l'entité

INTRODUCTION

Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières. Selon les besoins spécifiques de l'entité, ces informations financières peuvent être celles de l'entité elle-même ou celles d'autres entités.

Le commissaire aux comptes³⁹ peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce, la prestation effectuée fournie n'entre pas dans les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis dans le code de déontologie et, s'agissant d'entité d'intérêt public, dans les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

Le présent avis technique a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut délivrer l'attestation demandée et les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire. Il ne porte pas sur les attestations établies en application de textes légaux ou réglementaires.

Il est complété par la note d'information de la CNCC NI XVI – *Le commissaire aux comptes et les attestations* qui explicite les modalités pratiques de ces interventions, présente différents exemples d'attestations et propose des outils opérationnels⁴⁰.

1. CONDITIONS REQUISES ET ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Les attestations ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives.

Lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins :

³⁹ Le présent avis technique ne traite pas des services éventuellement fournis par le réseau auquel appartient le commissaire aux comptes.

⁴⁰ Cette note d'information va être mise à jour des nouvelles règles relatives aux services autres que de certification des comptes mais, dans cette attente, les commissaires aux comptes peuvent encore utilement s'y référer.

- les informations objet de l'attestation ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Pour cela, il se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de la demande.

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les services autres que la certification des comptes non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.

Le commissaire aux comptes vérifie que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

Dans tous les cas, il peut refuser l'intervention.

2. TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.

Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

Les travaux complémentaires peuvent consister notamment à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- vérifier la conformité de ces informations avec, notamment :

- les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
 - les dispositions des statuts ;
 - les stipulations d'un contrat ;
 - les éléments du contrôle interne de l'entité ;
 - les décisions de l'organe chargé de la direction ;
 - les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

Il s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

3. FORME DE L'ATTESTATION DELIVREE

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité.

4. DOCUMENTATION

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect du code de déontologie et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Pour cela, il peut s'inspirer des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

5. CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes.

Il appartient au commissaire aux comptes qui établit l'attestation :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation ;
- de leur communiquer une copie de son attestation.

6. EXEMPLE D'ATTESTATION

Attestation du (des)⁴¹ commissaire(s)⁴¹ aux comptes de ... [l'entité]⁴² ... [indiquer le nom] relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]⁴³,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date] [le cas échéant relatif à ... [préciser le nom de l'entité concernée]], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte]⁴⁴.

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].⁴⁵

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité] [le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations]⁴⁶ sont

⁴¹ Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

⁴² Préciser : la société, l'association, ...

⁴³ Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

⁴⁴ Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation.

⁴⁵ Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

⁴⁶ Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces ... [informations].

précisées dans le document ci-joint].⁴⁷

Il nous appartient d'attester ces informations.

[*Ou bien*]

Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance de ces informations avec ... [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion].

[*Ou bien*]

Il nous appartient de nous prononcer sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [*à préciser*] avec des paramètres de calcul ... [*à préciser*] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [*nom de l'entité*] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [*nom de l'entité*] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion *ou* ...].

[*Ou bien*]

Il nous appartient de nous prononcer sur la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]⁴⁸ [de ces informations avec ... [les dispositions de ... [*citer les références du texte légal ou réglementaire concerné*]] [*ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [*à préciser*]] [*ou* les procédures de contrôle interne de ... [*nom de l'entité*] [telles que décrites dans le document joint *ou* ... [*à préciser*]]]] [*ou* des modalités de détermination de ces informations appliquées par ... [*nom de l'entité*] avec celles décrites dans le document joint]].

[*Ou bien*]

Il nous appartient d'apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

⁴⁷ Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

⁴⁸ Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [*nom de l'entité*] [*le cas échéant*, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [*intitulé du contrat*]]. [*Le cas échéant*, Celles-ci comprennent notamment ... [*à compléter*]].⁴⁹

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [*par exemple*, l'exactitude de ... [*à compléter*] ou ...]].⁵⁰

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [*nom de l'entité*] pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour [la détermination ou le calcul] des ... [*informations*]. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]⁵¹

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés] de ... [*nom de l'entité*] en date du ... [*date du rapport sur les comptes*].]⁵²

[Nous n'avons pas audité [ou effectué un examen limité] de comptes intermédiaires de ... [*nom de l'entité*] postérieurs au ... [*date de clôture*] et, par conséquent, nous n'exprimons aucune [opinion ou conclusion] à ce titre.]⁵³

Nos travaux, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont été effectués selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention. Ces travaux ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à ... [*description de la nature des contrôles mis en œuvre et des limites éventuelles, par exemple* :

⁴⁹ Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 47 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [*informations*] sont précisées dans le document ci-joint ».

⁵⁰ Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur certaines informations, par exemple : l'exactitude de clefs de répartition.

⁵¹ Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la détermination ou le calcul de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

⁵² Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

⁵³ Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations sur lesquelles porte l'attestation sont relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité.

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [*nom de l'entité*] pour [produire *ou* déterminer] les informations [données *ou* figurant] dans le document joint [et vérifier [*le cas échéant*, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection] que les informations résultant de l'application de ces procédures concordent avec les données sous-tendant la comptabilité de ... [*nom de l'entité*]] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [*date de clôture*] ;
- vérifier la concordance des ... [*informations*] figurant dans le document joint à la présente attestation pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*] avec les données issues des comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [*nom de l'entité*] pour le même exercice [étant précisé que ces comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés *ou* ...]]⁵⁴ ;
- vérifier la concordance de ces informations [, telles qu'elles figurent dans le document joint,] avec la comptabilité *ou* avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes de ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ;
- vérifier la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [*à préciser*] avec des paramètres de calcul ... [*à préciser*] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [*nom de l'entité*] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [*nom de l'entité*] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] *ou* ...] ;
- vérifier la conformité de ces informations avec ... [les dispositions ... [*citer les références du texte légal ou réglementaire concerné*] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat...] [*ou* les procédures de contrôle interne de ... [*nom de l'entité*] telles que décrites dans le document ...] *ou* ...] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par ... [*nom de l'entité*] pour déterminer ces informations avec [les dispositions ... [*citer les références du texte légal ou réglementaire concerné*] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat...] [*ou* les procédures de contrôle interne de ... [*nom de l'entité*] telles que décrites dans le document ...] *ou* celles décrites dans le document joint *ou* ...] ;
- vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... [*à préciser*] [étant précisé que notre intervention n'a pas pour objectif de nous prononcer sur la méthode de calcul elle-même]⁵⁵ ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs⁵⁶ [*ou* des informations produites] ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère].

⁵⁴ Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

⁵⁵ Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

⁵⁶ Préciser de quels calculs il s'agit.

Conclusion sans observation

(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)

Sur la base de nos travaux⁵⁷, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

[*Ou bien*]

(Concordance)

Sur la base de nos travaux⁵⁷, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion].

[*Ou bien*]

(Cohérence)

Sur la base de nos travaux⁵⁷, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion] *ou* ...].

[*Ou bien*]

(Conformité)

Sur la base de nos travaux⁵⁸, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la conformité [selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,]⁵⁹ [des informations [figurant dans le

⁵⁷ Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [ou des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les [informations] avec celles décrites dans le document joint]].

[Ou bien]

(Présentation sincère)

Sur la base de nos travaux⁵⁸, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

Conclusion avec observation(s)

(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)

Sur la base de nos travaux, les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[Ou bien]

(Concordance)

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

⁵⁸ Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

⁵⁹ Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

[Ou bien]

(Cohérence)

Sur la base de nos travaux, la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion *ou* ...] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[Ou bien]

(Conformité)

Sur la base de nos travaux, la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]⁶⁰ [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[Ou bien]

(Présentation sincère)

Sur la base de nos travaux, la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appelle de notre part les observations suivantes : ...

⁶⁰ Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

[À préciser].

Impossibilité de conclure

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester ... [les informations figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation ou [à adapter aux objectifs de l'intervention]].

Le cas échéant, autres précisions susceptibles d'être apportées

Par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :

[Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.]

Remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]⁶¹

[Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation [y compris les parties à ... [intitulé du contrat]] pourraient par ailleurs mettre en œuvre [dans le cadre de ce ... [intitulé du contrat]], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins.]⁶²

[En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de l'entité], notre responsabilité à l'égard de ... [nom de l'entité] et de ses [actionnaires ou associés ou adhérents ou ...] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [intitulé du contrat]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]]. CAC, le cas échéant et ... [Co-CAC] ne

⁶¹ Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

⁶² Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, en cas d'attestation sur des ratios dans le cadre de contrats d'emprunt bancaire pour signifier que l'attestation ne remplace pas les diligences que le banquier peut lui-même mettre en œuvre pour ses propres besoins.

pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de ... [*nom de l'entité*] [ou de l'exécution de ... [*intitulé du contrat*] ou en relation avec celui-ci.]⁶³

[Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.]⁶⁴

[*Lieu, date et signature*]

⁶³ Si le commissaire aux comptes estime utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation de préciser les limites de sa responsabilité.

⁶⁴ Si le commissaire aux comptes l'estime utile, lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français.

ANNEXE 4 Avis technique – Procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

Avis technique - Procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité

INTRODUCTION

L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en œuvre sur des sujets déterminés. Selon les besoins de l'entité, ces sujets peuvent concerner l'entité elle-même ou d'autres entités.

Elle peut demander à son commissaire aux comptes de mettre en œuvre ces procédures de contrôle.

Ces procédures, définies en accord entre l'entité et le commissaire aux comptes, sont dénommées « procédures convenues » et donnent lieu à l'établissement d'un rapport.

L'entité demande la réalisation de procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont rapportés.

Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

Le rapport présentant les constats qui résultent de la mise en œuvre des procédures convenues n'est pas destiné à être rendu public par l'entité.

Le commissaire aux comptes⁶⁵ peut mettre en œuvre des procédures convenues si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce, la prestation fournie n'entre pas dans les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis dans le code de déontologie et, s'agissant d'entité d'intérêt public, dans les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 et si, en outre, les dispositions du code de déontologie, notamment celles rappelées dans la partie 1 ci-après, sont respectées.

⁶⁵ Le présent avis technique ne traite pas des services éventuellement fournis par le réseau auquel appartient le commissaire aux comptes.

Le présent avis technique a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues, les travaux qu'il réalise et la formulation des constats qui en découlent.

1. CONDITIONS REQUISES ET ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent, notamment, la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction, la mise en œuvre de toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués et la prise en charge même partielle d'une prestation d'externalisation et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les services autres que la certification des comptes non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.

Le commissaire aux comptes vérifie que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les procédures, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

Dans tous les cas, il peut refuser l'intervention.

2. TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;
- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.

Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée, qui comporte les éléments décrits ci-dessus.

Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

3. FORME DU RAPPORT

Le commissaire aux comptes, qui n'a pas défini lui-même les procédures à mettre en œuvre et ne peut pas connaître les conclusions qui pourraient être tirées de ses constats, précise clairement dans son rapport la portée et les limites de son intervention afin que les constats relatés dans son rapport ne puissent pas donner lieu à une interprétation inappropriée.

Le rapport comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'un rapport de constats résultant de procédures convenues ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- un exposé sommaire du contexte de l'intervention ;
- l'identification des informations, données, documents, ou éléments du contrôle interne de l'entité sur lesquels portent les procédures convenues ;
- la description des procédures mises en œuvre et la mention que celles-ci correspondent aux procédures convenues avec l'entité et ne constituent ni un audit ni un examen limité ;
- la formulation des résultats sous forme de constats ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport émis ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

4. DOCUMENTATION

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui permettent d'étayer les constats rapportés dans son rapport et d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect du code de déontologie et, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

Pour cela, il peut s'inspirer des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

5. CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie du rapport.

6. EXEMPLE DE RAPPORT DE PROCEDURES CONVENUES

Les formulations optionnelles sont identifiées par un **surlignement jaune**

Dans le texte ci-dessous, l'expression « **les informations** » est générique et doit être remplacée par le terme approprié au cas d'espèce

Rapport de constats du commissaire aux comptes de l'entité⁶⁶ XXX résultant de procédures convenues relatives [... (préciser les informations concernées)] pour/ au [... (mentionner la période ou la date concernée)]

Au ... [**Représentant légal de l'entité contrôlée**]⁶⁷,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de [**Nom de l'entité**] et en réponse à votre demande [**dans le cadre de ... (préciser le contexte)**], nous avons mis en œuvre les procédures convenues avec vous, portant sur « **les informations** »⁶⁸ de [**celle-ci ou Nom de l'entité qui fait l'objet des procédures convenues**] [*Le cas échéant*] telles que présentées dans les documents joints au présent rapport.

[*Le cas échéant si des documents sont joints au rapport*] Ces « **informations** » ont été établies sous la responsabilité de [... (*préciser l'organe ou le membre de direction ayant établi l'information concernée*)] de [**Nom de l'entité**]. Il nous appartient de vous faire part des constats qui résultent de la mise en œuvre des procédures convenues avec vous, telles que décrites dans notre lettre de mission du [... (*préciser la date*)] et rappelées ci-après.

Ces procédures ont été mises en œuvre dans le seul but de [... (*préciser*) ; *par exemple* : « **vous permettre de tirer vos propres conclusions sur ... à partir des constats rapportés, vous permettre d'apprécier la validité de ... à partir des constats rapportés** »]. Il vous appartient par conséquent de déterminer si la nature et l'étendue de ces procédures sont suffisantes au regard de vos besoins dans le contexte précisé ci-dessus.

Nos travaux ont été effectués selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention.

1. Nous avons [... (*décrire les procédures effectuées*)]
2. Nous avons [... (*décrire les procédures effectuées*)]
3. [...]

⁶⁶ Préciser : la société, l'association, ...

⁶⁷ Le terme « entité contrôlée » désigne l'entité dans laquelle le mandat est détenu. Le destinataire est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL etc... ou bien un membre de la direction dûment habilité.

⁶⁸ Identification des informations, données, documents ou éléments de contrôle interne de l'entité (à préciser) sur lesquels portent les procédures convenues.

[Le cas échéant] Par ailleurs les procédures suivantes, convenues avec vous, n'ont pas pu être mises en œuvre du fait de [... *(à préciser)*].

Les procédures effectuées nous conduisent aux constats⁶⁹ suivants :

- a) Pour les procédures relatives au point 1 [... *(à compléter)*]
- b) Pour les procédures relatives au point 2 [... *(à compléter)*]
- c) Pour les procédures relatives au point 3 [... *(à compléter)*]

[Ou bien]

(Selon la longueur des constats, il est également possible de faire état des constats à la suite de chaque procédure.)

[Ou bien]

(Si les procédures sont trop nombreuses, il est possible de les renvoyer en annexe sous forme littéraire ou sous forme de tableau reprenant le détail des procédures convenues et des constats en résultant ou tout autre format jugé approprié). Le détail de nos constats figure en annexe XXX au présent rapport.

Notre intervention ne constitue ni un audit ni un examen limité effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion ni de conclusion sur « **les informations** » *[le cas échéant]* présentées dans le document ci-joint. Si nous avons mis en œuvre des procédures complémentaires, ou effectué un audit ou un examen limité selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, nous aurions pu relever d'autres faits qui auraient été relatés dans le présent rapport.

Ce rapport est établi à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisé, diffusé ou cité à d'autres fins. Il ne concerne que « **les informations** » mentionnées ci-dessus et non pas des comptes [**annuels ou consolidés ou intermédiaires**] de [**Nom de l'entité qui fait l'objet des procédures convenues**] pris dans leur ensemble⁷⁰.

Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de ce rapport de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins⁷¹.

Lieu, date et signature

⁶⁹ Par "constats" on entend aussi bien les résultats négatifs que positifs des procédures

⁷⁰ Phrase à supprimer si non applicable (par exemple procédures convenues sur des éléments de contrôle interne de l'entité)

⁷¹ Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion du rapport.